



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10380.723668/2010-35
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-002.285 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2017
Matéria Suspensão de imunidade/isenção
Recorrente ACEF ASSOCIAÇÃO CULTURAL E EDUCACIONAL DE FORTALEZA (COM SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA DE TERCEIROS)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A decisão da autoridade julgadora de primeira instância que, de modo fundamentado, considera desnecessária a realização da perícia solicitada, por não existirem dúvidas quanto aos elementos trazidos aos autos, encontra respaldo no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, não se caracterizando o cerceamento ao direito de defesa alegado pela recorrente.

NULIDADE DA SUSPENSÃO DA IMUNIDADE E DA AUTUAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS. INOCORRÊNCIA.

A autoridade fiscal trouxe aos autos diversos elementos, que demonstram a ocorrência de simulação quanto à real destinação dos recursos da entidade imune, caracterizando ao mesmo tempo a distribuição (indevida) de significativa parcela das receitas da entidade e desvio na aplicação dos recursos em empreendimentos fora dos objetivos institucionais da associação, o que viola os pressupostos legais para a manutenção da imunidade. Tal conclusão prescinde da desconsideração do negócio jurídico supostamente praticado, concernente na aquisição das partes beneficiárias de empresa interposta, na medida em que demonstrou que todos os atos praticados tiveram como real objeto desviar recursos da fiscalizada, que deveriam ser aplicados em seus objetivos institucionais, em benefício de outras pessoas, o que viola dois requisitos essenciais para o gozo da imunidade fiscal. Ou seja, o que o Fisco intenta demonstrar no Termo de Suspensão da Imunidade e no Auto de Infração é que, por meio de pactos simulatórios, a recorrente desviou-se de sua finalidade na aplicação dos recursos gerados em sua atividade (imune), do que resulta, necessariamente, a perda da imunidade

tributária. Isto tudo, independente de desconsiderar atos ou negócios jurídicos que tenham sido praticados, mas simplesmente identificando seu real alcance.

SUSPENSÃO DA IMUNIDADE. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DO ART. 14 DO CTN. CARACTERIZAÇÃO.

Restando demonstrado pela fiscalização o desvio na aplicação de recursos e a distribuição de parte da receita da recorrente, entidade imune de tributos, em benefício de outras empresas privadas de caráter lucrativo, correta é a suspensão da imunidade no período.

LANÇAMENTO. NULIDADE. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INOCORRÊNCIA. INSTITUIÇÃO DE ENSINO. LANÇAMENTO NA ENTIDADE MANTENEDORA.

As entidades mantenedoras são quem detêm a personalidade jurídica em face das instituições educacionais, respondendo pelos direitos e obrigações decorrentes do exercício da atividade. Assim, não há que se cogitar de realização do lançamento em face da instituição de educação, que não tem personalidade jurídica, e sim de sua mantenedora. A lei permite a existência de mais de uma mantenedora para uma mesma instituição de educação, devendo responder cada uma delas pelos atos praticados no exercício de suas atividades, seja na esfera civil, penal ou tributária.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

Estando comprovada a ocorrência de simulação no desvio na aplicação dos recursos na atividade imune, que ensejou a perda da imunidade, está correta a aplicação da multa qualificada o lançamento dos tributos devidos.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. SIMULAÇÃO. SONEGAÇÃO CARACTERIZADA.

O prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, nos caso dos tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação, quando seja constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação é de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I do CTN.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ATRIBUIÇÃO DE SUJEIÇÃO PASSIVA. TERMO DE SUJEIÇÃO. CIÊNCIA AO FINAL DO PROCEDIMENTO FISCAL. VALIDADE.

A atribuição de responsabilidade tributária constitui ato de reforço ao pólo passivo da relação jurídica, com referência ao crédito tributário já constituído, de modo que não se pode falar em “termo de sujeição passiva”, antes da lavratura do auto de infração. Assim, a imputação de responsabilidade tributária, como ato acessório, não depende do acompanhamento da ação fiscal por parte daqueles que, nessa condição, forem designados novos sujeitos passivos.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135, III DO CTN. ADMINISTRADORES DE FATO. IMPUTAÇÃO. CABIMENTO.

Demonstrado que os reais gestores e mandatários da entidade imune eram os diretores das outras empresas mantenedoras da instituição de educação, estes

devem figurar no polo passivo da obrigação tributária como responsáveis solidários, por infração à obrigação legal de aplicação dos recursos integralmente nas atividades da entidade imune e de não distribuição de suas rendas a qualquer título.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. ART. 124, INC. II DO CTN. CARACTERIZAÇÃO.

As pessoas com interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação de pagar um tributo são solidariamente obrigadas a esse pagamento, mesmo que a lei específica do tributo não estabeleça expressamente. A existência de interesse comum deve ser examinada em cada caso.

Estando comprovado que o poder decisório e de gestão da entidade imune estava concentrado, de fato, nas mãos dos sócios-gerentes das empresas que já atuavam como mantenedoras instituição de ensino e que os recursos daquela foram desviados para aplicação em empresas com finalidade lucrativa sob seu controle, é correta a imputação da responsabilidade solidária dos gestores, por interesse comum, como beneficiários diretos ou indiretos da infração aos dispositivos asseguradores da imunidade tributária, que foram afastados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte, e, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário dos sujeitos passivos solidários José Lima de Carvalho Rocha, David Lima de Carvalho Rocha e Estevão Lima de Carvalho Rocha, vencido o Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca; e, ainda, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário do responsável solidário Eduardo Lima de Carvalho Rocha.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Ester Marques de Souza Lins, Gustavo Guimarães da Fonseca, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

ACEF ASSOCIAÇÃO CULTURAL E EDUCACIONAL DE FORTALEZA E OS RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS ARROLADOS, já qualificados nestes autos, inconformados com o Acórdão nº 08-22.927, de 29 de fevereiro de 2012, da 3^{aa} Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza-CE, recorrem voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

A exigência foi lavrada após a expedição do Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 032, de 10 de março de 2011, pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Fortaleza que declarou *suspensa a imunidade* tributária da Associação Cultural e Educacional de Fortaleza (ACEF), relativamente aos anos-calendário 2006 e 2007, face à inobservância do disposto nos incisos I e II do art. 14 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 Código Tributário Nacional (CTN).

Em decorrência da suspensão da imunidade, foram lavrados Autos de Infração (e termo de sujeição passiva solidária) com aplicação da multa qualificada de 150%, relativos a Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$ 12.834.391,91; Contribuição para o PIS/Pasep no valor de R\$ 631.948,12; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no valor de R\$ 4.671.226,99 e Contribuição para Financiamento da Seguridade social (COFINS) no valor de R\$ 2.904.358,77, alcançando o Crédito Tributário - consolidado até o dia 31.5.2011 - a importância de R\$ 21.041.925,79 (vinte e um milhões, quarenta e um mil, novecentos e vinte e cinco reais e setenta e nove centavos).

Foi lavrado o Termo de Sujeição Passiva Solidária, de fls. 462 a 468, contra José Lima de Carvalho Rocha (CPF 107.492.84315), Davi Lima de Carvalho Rocha (CPF 170.953.36334), Eduardo Lima de Carvalho Rocha (CPF 107.493.14320) e Estevão Lima de Carvalho Rocha (CPF 221.767.64315).

Cientificados do Auto Declaratório e dos autos de infração, os interessados impugnaram tempestivamente o ato declaratório e o lançamento, instaurando a fase litigiosa do presente processo administrativo fiscal.

Suas alegações foram sintetizadas no acórdão recorrido, nos seguintes termos:

I - ATO DECLARATÓRIO DE SUSPENSÃO DA IMUNIDADE

Os fatos que deram margem à "Notificação Fiscal de Suspensão de Imunidade" (fls. 2/7), conforme relatado pelos autores do procedimento, foram apurados a partir de fiscalização iniciada junto à empresa Comércio de Produtos Educacionais e Participação S/A (COPEP).

Foi constatado que, por intermédio dessa empresa (COPEP), a Associação Cultural e Educacional de Fortaleza (ACEF), que se apresenta como uma das mantenedoras do Colégio Christus, teria desviado recursos da ordem de R\$ 10.008.200,00 (ano-calendário 2006) e R\$ 2.150.400,00 (ano-calendário 2007), originários das receitas auferidas sob o manto da imunidade tributária, para

empresas mercantis vinculadas aos proprietários do referido Colégio, burlando, dessa forma, os requisitos inseridos nos incisos I e II do art. 14 do Código Tributário Nacional CTN, Lei nº 5.172, de 1966, para o gozo da referida imunidade tributária.

Analizando as alegações e provas apresentadas pela ACEF, às fls. 360/364, contra a proposta de suspender a imunidade em questão, a autoridade fazendária produziu a Informação Fiscal, de fls. 375/380, que serviu de base para a expedição do Despacho Decisório (fls. 382) e do Ato Declaratório Executivo nº 032, de 10 de março de 2011 (fls. 383), suspendendo a imunidade da interessada, com relação aos anos- calendário 2006 e 2007.

IMPUGNAÇÃO DO ATO DECLARATÓRIO Cientificada do Ato Declaratório e do Despacho Decisório em 16.3.2011, a entidade apresentou, em 5.4.2011, às fls. 386 a 394, impugnação dirigida a esta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (DRJ/FOR), alegando que:

- a ação fiscal é nula porque, no seu entender, o fisco teria utilizado indevidamente o parágrafo único do art. 116 do CTN (norma até hoje não regulamentada) com a finalidade de desconsiderar o *investimento* realizado pela ACEF (ato jurídico perfeito de compra de partes beneficiárias) para enquadrá-lo como uma "*distribuição de lucro*", o que na verdade *não é*;

- tentando fugir ao limite imposto pela lei, o Delegado da Receita Federal chega a afirmar que "*por sua vez, as operações de aquisição de partes beneficiárias não foram desconsideradas pela fiscalização, mas sim demonstradas que tal operação serviu para comprovar que a empresa COPEP foi utilizada apenas como instrumento para a dissimulação dos aportes de capital oriundo das receitas do Colégio Christus, auferidas sob o manto da imunidade e, posteriormente desviadas..*" (item 18, p. 358);

- embora diga que as operações de aquisição de partes beneficiárias não foram desconsideradas pela fiscalização, logo em seguida o Delegado da Receita diz que essas mesmas operações teriam sido utilizadas apenas como instrumento para a dissimulação dos aportes de capital... A contradição é evidente. Na verdade, as operações de aquisição de partes beneficiárias *foram sim desconsideradas* pela fiscalização e pelo Delegado da Receita. Isso, todavia, não poderia e não pode ocorrer sem o procedimento a ser estabelecido em lei ordinária;

- da forma que foi realizada, portanto, toda a ação fiscal é nula de pleno direito por ofensa frontal ao disposto na parte final do parágrafo único, do art. 116 do CTN; -além disso, nada justifica a desconsideração da compra das partes beneficiárias em causa, que foi feita às claras, com propósito negocial e com regular registro na contabilidade da ACEF, da COPEP e das empresas nas quais a COPEP investiu;

- não houve a alegada dissimulação, muito menos desvio de recursos da defendente;

- é incontroverso nos autos que todos os fatos estão regularmente documentados e indicados na contabilidade da ACEF, da COPEP e das empresas nas quais a COPEP investiu;

- o ato declaratório, baseado no fato de a empresa emitente das partes beneficiárias ter apurado lucro modesto, enquanto a ACEF obteve *superávit* elevado, revela uma contradição;

-
- não é razoável que a imunidade tenha sido suspensa em razão de a ACEF ter apurado no curto prazo um pequeno lucro no investimento que fez em partes beneficiárias e, por outro lado, ter auferido um bom *superávit* na prestação dos serviços de ensino;
 - o investimento que a ACEF fez ao adquirir partes beneficiárias não tem pela sua própria natureza valor certo de remuneração e no caso é de longo prazo, com o seu maior retorno ainda por vir. Tem por objetivo a constituição de fundo de reserva necessário ao importante investimento que pretende fazer na expansão de suas atividades. Por sua vez, o *superávit* alcançado pela ACEF na prestação do serviço de ensino não é proibido por lei, e vem sendo no todo aplicado no desenvolvimento de suas atividades;
 - a autoridade fazendária dá à expressão *sem fins lucrativos* o significado de funcionar apurando prejuízos, mas essa expressão está regulada no art. 14, do CTN, cujos requisitos foram atendidos pela ACEF;
 - a única razão apontada para a suspensão da sua imunidade - repita-se - foi a (indevida) desconsideração da operação de aquisição de partes beneficiárias, que está regularmente documentada e registrada;
 - merece destaque a regra contida no Regulamento do Imposto de Renda, segundo a qual a *"escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais"* (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º; RIR, art. 923);
 - diante da prova documental da regularidade da operação questionada, o fisco apresentou apenas a alegativa vazia de que o estabelecimento da COPEP *encontra-se fechado*. Isso, *data venia*, não é verdade. A COPEP tem operado normalmente através do trabalho direto e pessoal de seus sócios, com os quais os dirigentes da ACEF nunca tiveram dificuldade para manter os contatos necessários para a formalização da operação em comento. A questão meramente circunstancial de no dia e hora em que a fiscalização se dirigiu ao referido estabelecimento eventualmente não o ter encontrado aberto não significa de forma alguma que o mesmo está sempre fechado e inoperante. Isso é evidente. A simples descrição verbal dessa alegada diligência não tem o condão de afastar a prova documental apresentada pela ACEF;
 - os argumentos postos pela ACEF na sua defesa preliminar não foram devidamente considerados pelo Delegado da Receita Federal em Fortaleza, razão pela qual pede vênias para renová-los;
 - protesta pelo direito de provar suas afirmações por todos os meios lícitos de prova, inclusive e principalmente quando se tratar de contraprova, notadamente com a juntada posterior de documentos, realização de perícias, requisição de informações, ouvida de testemunhas a serem oportunamente arroladas, tudo desde logo requerido;
 - em razão do exposto, pede que seja acolhida a impugnação e revogado o *Ato Declaratório Executivo DRF/FOR nº 032, de 10 de março de 2011*, com a conseqüente improcedência de toda a ação fiscal dele decorrente e arquivamento dos processos administrativos respectivos.

- Na peça de impugnação dos Autos de Infração relativos à constituição dos créditos tributários envolvidos, a defesa repete os argumentos contra a suspensão da imunidade, acrescentando que (fls. 752):

4.10 Não houve a alegada dissimulação, muito menos desvio de recursos do Defendente. Quanto a esse ponto, importa destacar que as mencionadas partes beneficiárias serão integralmente quitadas, e, aliás, já o foram em grande parte pela Companhia emissora, com os recursos obtidos nos investimentos realizados (Doc. 05). Com isso, fica absolutamente fora de dúvida a legitimidade da operação. Tal circunstância, a propósito, poderá ser devidamente esclarecida por meio de perícia contábil, desde logo requerida.

No item 9.1 da peça de impugnação mencionada (fls. 763) a entidade formula o quesito da perícia requerida nestes termos:

A ACEF contabilizou o recebimento dos valores decorrentes do resgate das partes beneficiárias emitidas por COPEP? Caso afirmativa a resposta ao quesito anterior, em que data isso se deu? Quais foram os montantes? Em seguida indica para atuar como assistente técnico a Sra. Raimunda Doralice Menezes de Lima, CPF 366.158.46349, estabelecida na rua Júlio Cesar, 1830, Bloco 15, apto 101, CEP 60.425350, damas, casada, contadora, CRC Ce 014435/0-4.

II - AUTOS DE INFRAÇÃO Em decorrência da expedição do Ato Declaratório de suspensão da imunidade, foram lavrados Autos de Infração, com aplicação da multa qualificada de 150%, relativos a Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$ 12.834.391,91; Contribuição para o PIS/Pasep no valor de R\$ 631.948,12; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no valor de R\$ 4.671.226,99 e Contribuição para Financiamento da Seguridade social (COFINS) no valor de R\$ 2.904.358,77, alcançando o Crédito Tributário - consolidado até o dia 21.6.2011 - a importância de R\$ 21.041.925,79 (vinte e um milhões, quarenta e um mil, novecentos e vinte e cinco reais e setenta e nove centavos).

IMPUGNAÇÃO DOS AUTOS DE INFRAÇÃO Tomando ciência dos Autos de Infração no dia 22 de junho de 2011, a ACEF apresentou impugnação em 21 de julho de 2011, às fls. 750/764, reiterando os termos da defesa apresentada contra o ato declaratório de suspensão da imunidade e acrescentando que as partes beneficiárias objeto da discussão sobre o desvio de recursos da Entidade já foram quitadas em grande parte pela Companhia emissora, com os recursos obtidos nos investimentos realizados (doc 05), circunstância que poderá ser esclarecida por meio de perícia contábil, desde logo requerida (item 4.10 - fls. 752).

Sujeição Passiva Solidária Apresenta os seguintes argumentos quanto à imputação de sujeição passiva solidária:

- os auditores fiscais tentam atribuir a terceiros, inteiramente estranhos aos quadros da ACEF, a responsabilidade pelo pagamento dos tributos cobrados em razão da suspensão de sua imunidade;

- como tal atribuição de responsabilidade não tem fundamento na lei, os agentes do fisco amparam-se em versão fantasiosa dos fatos, dizem que a ACEF não teria uma sede social e que as senhoras NEIDE QUEIROZ FARACHE e ZÉLIA SOUZA PINTO não seriam as reais dirigentes da ACEF;

- isso não é verdade, a ACEF está regularmente estabelecida, primeiro no endereço indicado como sede, a partir do qual alugou os prédios necessários para o exercício de suas atividades educacionais (Doc. 06), que estão indicados pelo próprio agente fiscal no início do termo antes referido;

- a ACEF é sim dirigida por NEIDE QUEIROZ FARACHE e ZÉLIA SOUZA PINTO, como provam os documentos indicativos de sua relação com bancos, órgãos públicos e, principalmente, com seus clientes, alunos do Colégio Christus, nas quais sempre se faz representar por seus reais e únicos dirigentes (docs. 07 a 10);

- a condição de a ACEF ser uma das entidades mantenedoras daquele Colégio também não pode ser apontada como uma situação irregular. A Lei nº 9.394/1996, Lei de Diretrizes e Bases da Educação, prevê que as instituições privadas de ensino poderão ser instituídas e mantidas por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas de direito privado (art.20);

- o fato de a ACEF ter mantido o Professor José Lima de Carvalho Rocha como diretor do Colégio Christus, por sua vez, é perfeitamente natural, uma vez que ele já funcionava como diretor do Colégio há bastante tempo e desempenha seu papel com brilho e eficiência;

- a administração da ACEF como entidade mantenedora não se confunde com a direção do Colégio. São duas coisas distintas e separadas. Tanto é assim que o mesmo Colégio Christus tem algumas entidades mantenedoras, todas distintas umas das outras e com administração individualizada para cada uma delas. A direção do Colégio, contudo, é a mesma, de natureza pedagógica;

- nada justifica, portanto, a desconsideração da personalidade jurídica da ACEF e de seus dirigentes, como tenta fazer o agente fiscal autuante;

- a procederem todas as inverdades imaginadas pela fiscalização, a ACEF seria "mera representação jurídica" do Colégio Christus. Dizem os fiscais (erradamente) que a ACEF não teria sede, não teria representantes verdadeiros, não teria existência própria, nada.

- Seria apenas uma "casca" do próprio Colégio Christus, tendo sido esse, aliás, motivo usado para estender a sujeição passiva solidariamente ao Sr. José Lima de Carvalho Rocha;

- se procedentes os argumentos, por coerência, seria impositivo que os fiscais tivessem lavrado o auto de infração contra o próprio Colégio do qual a ACEF seria a "mera representação jurídica", considerando suas as receitas e as despesas da ACEF, para a obtenção de um resultado global, como se houvesse uma única mantenedora, decorrente da consideração conjunta de todas as demais;

- é contraditório considerar que a ACEF existe, para a finalidade de indicá-la como principal sujeito passivo (contribuinte) do presente auto de infração, partindo de sua escrita contábil para apurar o lucro tributável, mas, de outro lado, considerar que ela não existe, para indicar como responsáveis solidários, nos termos do art. 135 do CTN, pessoas que não fazem parte de seu quadro societário, mas seriam integrantes de outras pessoas jurídicas das quais ele seria a "representação";

- desse modo, vê-se que o auto de infração, no mérito, ou é improcedente por exigir dívida inexistente, de entidade imune; ou é improcedente, por evidente erro na eleição do sujeito passivo (contribuinte).

Multa Qualificada

Quanto à multa de ofício lançada no percentual de 150%, entende que não está comprovada a alegativa dos fiscais para embasar a qualificação da penalidade, no sentido de que os fatos arrolados na notificação fiscal de suspensão da imunidade denotariam "conduta de cunho doloso visando subverter o fundamento constitucional do instituto da imunidade tributária, mediante a prática de atos simulados e abuso de forma", aduzindo que:

- não houve fraude ou simulação, todos os atos e negócios praticados retratam a realidade econômica e estão regularmente formalizados e escriturados na contabilidade da ACEF e das empresas com as quais firmou os contratos;

- não está demonstrada no auto de infração qual teria sido a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente (art. 71 da Lei nº 4.502, de 30.11.1964);

- também não está demonstrada qual teria sido a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento (art. 72 da Lei nº 4.502, de 30.11.1964);

- no caso presente, tudo foi feito às claras e sem ocultação de qualquer espécie, até porque todos os atos jurídicos em causa são válidos e legítimos. Não haveria e não há razão para ocultá-los ou dissimulá-los;

- os agentes autuantes não tiveram a menor dificuldade para realizar o lançamento aqui combatido, utilizando-se dos elementos que colheram nos livros da escrita contábil e fiscal da ACEF, que, segundo esses mesmos auditores fiscais, *"reúnem as condições para a apuração do lucro líquido de todo o período sob fiscalização."*;

- neste caso não houve e não há o *evidente intuito de fraude* que é exigido por lei como condição para a qualificação da multa, que, por isso mesmo, é ilegal.

Decadência

A Suplicante entende que, como não houve intuito de fraude, a decadência do direito de o fisco lançar o tributo deve atender ao prazo fixado no § 4º, do art. 150, do CTN, ou seja, cinco anos contados do respectivo fato gerador.

Desse modo, alega que, no caso, o lançamento (auto de infração) ocorrido em 21 de junho de 2011, não poderia alcançar, com o IRPJ e a CSLL, o lucro auferido no primeiro trimestre de 2006, assim como não pode alcançar, com o PIS/COFINS, o faturamento relativo aos meses de janeiro a maio de 2006.

Pedido

Após toda a exposição, a Autuada pede:

1) a realização de perícia contábil, destinada a esclarecer, sobretudo, a regularidade da operação relativa às partes beneficiárias, indicando assistente técnico e formulando os seguintes quesitos:

A ACEF contabilizou o recebimento dos valores decorrentes do resgate das partes beneficiárias emitidas por COPEP?

Caso afirmativa a resposta ao quesito anterior, em que data isso se deu? Quais foram os montantes?

2) caso algum outro fato seja considerado carente de comprovação e relevante para o deslinde deste feito, a oportunidade para exercer o direito de provar suas afirmações por todos os meios lícitos de prova, inclusive e principalmente quando se tratar de contraprova, notadamente com a juntada posterior de documentos, realização de perícias, requisição de informações, ouvida de testemunhas a serem oportunamente arroladas, tudo desde logo requerido.

3) a intimação de sua representante legal, a Sra. NEIDE QUEIROZ FARACHE, CPF nº 141.367.91372, para sustentar oralmente suas razões de defesa na sessão de julgamento dos presentes autos na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

Concluindo, requer o acolhimento da impugnação, julgando-se no todo IMPROCEDENTE a ação fiscal decorrente do auto de infração, que exige o pagamento do IRPJ relativo aos anos de 2006 e 2007, assim como os demais lançamentos reflexos de CSLL, COFINS e PIS, e o arquivamento dos autos. Pede, sucessivamente, a desqualificação da multa com a respectiva redução para 75% e o reconhecimento da decadência relativa ao primeiro trimestre de 2006.

III - TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA Foi atribuída, em relação ao crédito tributário resultante da fiscalização, a co-responsabilidade aos Srs. José Lima de Carvalho Rocha (CPF 107.492.843-15), Davi Lima de Carvalho Rocha (CPF 170.953.363-34), Eduardo Lima de Carvalho Rocha (CPF 107.493.143-20) e Estevão Lima de Carvalho Rocha (CPF 221.767.643-15), por meio do Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 462/468).

IMPUGNAÇÃO DO TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA
Irresignados, os co-responsáveis elencados no Termos de Sujeição Passiva compareceram aos autos apresentando as respectivas impugnações.

José Lima de Carvalho Rocha

Ciência do Termo de Sujeição Passiva em 27.6.2011 (fls. 746), impugnação apresentada em 21.7.2011, às fls. 1450/1454, resumida nos seguintes termos:

- o termo de sujeição passiva é nulo do ponto de vista formal porque o impugnante não tomou ciência da fiscalização, foi surpreendido com a comunicação de que seria responsável solidário pelo crédito tributário lançado ao final de um procedimento, do qual não teve conhecimento, nem oportunidade de participar;

- do ponto de vista substancial, a atribuição de responsabilidade é inválida (como é inválido todo o auto de infração), tendo em vista que a fiscalização:

- aplicou ao presente caso, por via transversa, o disposto no parágrafo único do art. 116 do CTN, que até o presente momento não foi regulamentado;

- desconsiderou atos válidos e eficazes por entender que "não teriam propósito negocial" ou que teriam sido praticados "com abuso de forma". Para fazê-lo, porém, deveria, se fosse o caso, instaurar procedimento próprio, no qual tais aspectos pudessem ser discutidos de forma prévia ao lançamento de qualquer tributo, nos termos em que se pretendeu fazer com as disposições da MP 66/2002, a qual, todavia, quando convertida na Lei nº 10.637/2002, teve extirpados os artigos que cuidavam do assunto;

- atribuiu ao defendente a condição de verdadeiro dirigente da entidade autuada (ACEF), com base em suposições, sem oferecer qualquer elemento de prova;

- imaginou que o impugnante teria "influência" sobre os dirigentes da ACEF, mas não juntou um documento que o demonstre, ônus que é seu, a teor do que dispõe o art. 9º do Decreto 70.235/72;

- a ACEF é, de fato e de direito, administrada pelas senhoras Neide Queiroz Farache e Zélia de Sousa Pinto, as quais não têm com o impugnante o vínculo de dependência que o fiscal sugere;

- o defendente não é responsável pela firma Copy Vip Comércio Representação e Serviços Ltda., como erroneamente se afirma no "relatório";

- não há nenhuma ilegalidade no fato de existirem entidades mantenedoras diferentes para diferentes unidades de um Colégio, não sendo procedente a afirmação de que a existência de outras mantenedoras revelaria a "falta de propósito negocial" desta;

- quanto ao fato de o defendente ter se "automeado" diretor do Colégio, independentemente de indicação formal da ACEF, cabe observar que isso não aconteceu da forma como sugere a fiscalização. Na verdade, o defendente já era diretor do Colégio desde muito tempo antes. O que houve foi que, com a alteração em uma das mantenedoras, não se alterou essa sua condição;

- é arbitrária a decisão de alocar o defendente como responsável tributário por débitos da mantenedora, apenas por ser ele um dos diretores pedagógicos do Colégio mantido, o qual possui outros diretores pedagógicos, que assim como o defendente assinam certificados, decidem a respeito da proposta pedagógica do Colégio etc.;

- na visão do fiscal, o fato de não ter localizado a sede da ACEF, somado à inexistência de imóveis em nome da entidade, seria a "prova", de que se estaria a praticar alguma irregularidade;

- ora, a ACEF, na condição de mantenedora da escola, tem sua sede no próprio Colégio, imóvel alugado pela entidade, fato de fácil constatação;

- a fiscalização insiste no fato de que o impugnante seria diretor do Colégio Christus, inclusive das unidades mantidas pela ACEF, mas é preciso esclarecer que a palavra "diretor", nesse contexto, nada tem a ver com a gerência, a administração ou a representação de uma pessoa jurídica, ligada às atividades econômico-financeiras desta; - a mantenedora encarrega-se do aspecto econômico-financeiro destinado a manter em funcionamento o estabelecimento de ensino. Este, por sua vez, tem um diretor, que trata não de sua manutenção sob o prisma econômico (esse é o papel da mantenedora), mas sob o aspecto educacional e pedagógico. Assim, "diretor", no contexto de um Colégio, diz respeito ao desempenho de atividades pedagógicas, ligadas à atividade docente. É como o coordenador de uma faculdade, que também a

"dirige", em certo sentido, mas que nada tem a ver com as receitas e as despesas da entidade mantenedora dessa faculdade;

- compreendida a distinção entre o diretor (pedagógico) de um Colégio e o dirigente (representante jurídico) da pessoa jurídica que mantém esse Colégio, não há qualquer amparo legal para se pretender imputar ao defendente a condição de responsável tributário pelos débitos ora em lançamento;

- o art. 135, III, do CTN, foi indevidamente invocado para reforçar a fundamentação do fisco, pois esse dispositivo cuida da responsabilidade de terceiros, diretores de pessoas jurídicas, por débitos devidos por esses contribuintes, não se aplicando ao rol de empresas (das quais o defendente é membro), que receberam

- recursos provenientes das partes beneficiárias alienadas, pois não é de débitos dessas pessoas jurídicas, indicadas na parte final do relatório, que se cogita aqui;

- já o art. 124, I, do CTN, cuida da apenas da FORMA como alguém, já passível de responsabilização nos termos dos art. 128 a 135 do CTN, poderá responder, se solidária ou subsidiariamente. Assim, também não tem relevo aqui, até porque o defendente não tem interesse jurídico comum nas situações que configuram o fato gerador dos tributos objeto de lançamento;

- por outro lado, não há irregularidade na operação realizada entre as pessoas jurídicas indicadas na parte final do relatório e a Companhia que alienou partes beneficiárias adquiridas pela entidade autuada;

- como reconhece o próprio fiscal, os recursos investidos pela entidade mantenedora continuam em seu patrimônio, devidamente contabilizados, não havendo sequer razão para a suspensão de sua imunidade;

- a prevalecer o entendimento da fiscalização, uma entidade imune não poderia sequer aplicar eventual superávit em fundo de investimento, que tivesse ações em sua carteira, pois isso implicaria a destinação de parte de seu patrimônio às companhias emissoras das tais ações. Na verdade, não é isso o que se dá, eis que a entidade imune está apenas realizando investimentos, adquirindo títulos (ou, no caso, partes beneficiárias) que continuam em seu patrimônio;

- isso deixa claro, também, o despropósito de aplicar, ao defendente, e a todos os demais alocados no polo passivo da autuação de que se cuida, a multa de 150%; não houve qualquer intuito de fraude; nenhum fato foi ocultado; nenhum documento foi adulterado ou falsificado; tudo o que aconteceu foi contabilizado da forma mais clara possível, sem ocultações; a fiscalização até poderia discordar do procedimento adotado pela entidade autuada, mas em momento algum pode dizer que esse procedimento lhe foi ocultado; não cabe, portanto, a aplicação da multa agravada, que, também ela, é indevida;

protesta provar o alegado por todos os meios admitidos, a oitiva de testemunhas, a juntada posterior de documentos, a realização de perícias, tudo requerido;

requer a sustentação oral de suas razões de defesa na sessão de julgamento em que se apreciará a impugnação; Pede que seu nome seja excluído do polo passivo do crédito tributário impugnado.

Estevão Lima de Carvalho Rocha

Ciência do Termo de Sujeição Passiva em 25.6.2011 (fls. 744), impugnação apresentada em 20.7.2011, às fls. 1443/1447, resumida nos seguintes termos:

- o termo de sujeição passiva é nulo do ponto de vista formal porque o impugnante não tomou ciência da fiscalização, foi surpreendido com a comunicação de que seria responsável solidário pelo crédito tributário lançado ao final de um procedimento, do qual não teve conhecimento, nem oportunidade de participar;

- do ponto de vista material, a atribuição de responsabilidade também é descabida, pois o fato apontado - o impugnante ser sócio de três pessoas jurídicas que teriam celebrado contrato de sociedade em conta de participação (SCP) com a empresa COPEP, que sequer foi autuada - não pode configurar a norma invocada pelo fiscal (art. 135, III, e 124, I, do CTN);

- não há qualquer irregularidade em celebrar um contrato de sociedade em conta de participação com outra pessoa jurídica; o fato de os recursos empregados pela "COPEP" na aludida "SCP" serem oriundos de um investimento feito pela entidade autuada não torna a COPEP, nem as empresas que celebraram os contratos, responsáveis por possíveis débitos dessa entidade autuada;

- com menos razão se pode almejar a extensão dessa responsabilidade ao impugnante, sócio das empresas que se agregaram à pessoa jurídica que recebeu investimento da entidade autuada;

- o art. 135, III, do CTN, cuida da responsabilidade de diretores, gerentes e administradores por possíveis débitos das pessoas jurídicas por eles dirigidas, geridas ou administradas, decorrentes de fatos geradores praticados pessoalmente em tal mister, o que não é o caso dos autos. De fato, não se tem, aqui, dívida tributária de Comercial LCR e Representações Ltda., de LCR Viagens e Turismo Ltda ou de Auto Vale Veículos Ltda., sociedades que a fiscalização afirmou serem integradas pelo impugnante;

- tampouco se afirmou que o impugnante teria praticado qualquer irregularidade no âmbito da gestão dessas empresas, que pudesse ter gerado créditos tributários dos quais elas seriam as contribuintes e ele, na condição de gerente, co-responsável. Tudo o que se conjecturou no relatório fiscal teria supostamente se passado no âmbito da administração da entidade autuada, e não das empresas geridas pelo impugnante, sendo isso suficiente para afastar, por completo, a descabida pretensão fiscal;

- quanto ao art. 124, I, do CTN, sua relação com o presente caso é de impertinência ainda maior, pois sequer se pode falar em interesse do impugnante na situação que configura o fato gerador, que é um suposto lucro, ou faturamento, da entidade ACEF;

- " Interesse" para os fins do citado artigo, é evidentemente o interesse jurídico, como se dá entre co-proprietários de um imóvel, em relação ao IPTU, ou entre marido e mulher casados em comunhão de bens, em relação ao IRPF. Não se pode dar à expressão o elastério pretendido pela fiscalização, sob pena de se terminar responsabilizando o empregado pela COFINS, pelo PIS e pelo ICMS devidos pela empresa, pois ele teria "interesse" nas vendas e no faturamento dela, sem o qual o seu salário não seria pago...

- não se pode absolutamente falar em "interesse comum", no caso, pois o impugnante não é integrante da entidade autuada, e nem o fiscal chegou a sequer conjecturar, no seu "relatório", de qualquer ato que pudesse ser imputado ao impugnante relativamente à tal ACEF;

- sem mencionar o nome do impugnante no relatório, o fiscal, depois de fazer ilações sobre o que teria sido feito por outras pessoas, arremata dizendo que "pelos mesmos motivos" o impugnante também seria responsável. Isso é absurdo, pois os "mesmos motivos", além de improcedentes, sequer seriam a ele aplicáveis, pela simples razão de que os tais "motivos" aludem ao comportamento de outras pessoas;

- em relação especificamente ao impugnante ESTEVÃO LIMA DE CARVALHO ROCHA, o fiscal não indicou, sequer no plano da conjectura, qual teria sido o ato praticado pessoalmente, que o tornaria responsável pelo crédito tributário ora constituído;

- protesta provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, tais como a ouvida de testemunhas, a juntada de documentos, a realização de perícias, tudo desde logo requerido;

- pede que seja intimado para fazer sustentação oral de suas razões de defesa na sessão de julgamento, em que se apreciará a impugnação; Finalmente, requer o acolhimento integral da defesa, para excluí-lo do pólo passivo do crédito tributário lançado.

David Lima de Carvalho Rocha

Ciência do Termo de Sujeição Passiva em 25.6.2011 (fls. 745), impugnação apresentada em 20.7.2011, às fls. 1457/1460, resumida nos seguintes termos:

- o termo de sujeição passiva é nulo do ponto de vista formal porque o impugnante não tomou ciência da fiscalização, foi surpreendido com a comunicação de que seria responsável solidário pelo crédito tributário lançado ao final de um procedimento, do qual não teve conhecimento, nem oportunidade de participar;

- do ponto de vista substancial, a atribuição de responsabilidade também não encontra amparo no direito tributário brasileiro, pois por meio dela se pretende responsabilizar o impugnante por débitos exigidos da ACEF, entidade que teria investido recursos em outra empresa [COPEP], a qual depois associou-se a outras, sendo a única relação de sua pessoa com tudo isso o fato de fazer parte do quadro societário destas últimas;

- as pessoas jurídicas integradas pelo impugnante não participaram da prestação dos serviços educacionais, que originaram o faturamento e o lucro, objeto do auto de infração lavrado contra a ACEF; assim, é inviável responsabilizá-las pelos tributos exigidos;

- mais inviável ainda é responsabilizar o defendente, apenas por ser membro de tais empresas;

- o art. 135 do CTN, foi invocado equivocadamente pela fiscalização, pois tal dispositivo trata da responsabilidade de diretores de pessoas jurídicas, por débitos devidos por elas, decorrentes de irregularidade no exercício desse cargo; no caso, o débito não foi lançado contra nenhuma das empresas arroladas na última folha do relatório fiscal;

-
- sequer foi mencionada qualquer participação do defendente nas decisões ou nos atos praticados pela entidade autuada, a ACEF;
 - o fato de o defendente ser membro de pessoas jurídicas que se associaram a outra que, por sua vez, teria recebido investimentos da entidade autuada não violou qualquer disposição legal;
 - esses atos são válidos, pois só poderiam ser desconsiderados seguindo-se o procedimento aludido pelo parágrafo único do art. 116 do CTN, a ser previsto em lei ordinária; - por outro lado, não há, nos art. 128 a 135 do CTN, autorização para responsabilizar pessoas que estejam na situação do defendente;
 - o art. 124, I, do CTN, também não ampara a pretensão fiscal, porque por meio dele não se pode responsabilizar pessoas que, à luz dos arts. 128 a 135, não possam ser consideradas previamente responsáveis; do contrário, interpretação isolada, do art. 124, II, do CTN, daria ao legislador autorização para responsabilizar qualquer pessoa, em
 - qualquer situação, por qualquer débito, o que aniquilaria todo o sistema tributário brasileiro;
 - protesta provar o alegado por todos os meios admitidos, a oitiva de testemunhas, a juntada posterior de documentos, a realização de perícias, tudo requerido;
 - requer a sustentação oral de suas razões de defesa na sessão de julgamento em que se apreciará a impugnação; Pede que seu nome seja excluído do polo passivo do crédito tributário impugnado.

Eduardo Lima de Carvalho Rocha

Ciência do Termo de Sujeição Passiva em 19.7.2011 (fls. 747), impugnação apresentada em 03.08.2011, às fls. 1462/1466, resumida nos seguintes termos:

- o termo de sujeição passiva é nulo do ponto de vista formal porque o impugnante não tomou ciência da fiscalização, foi surpreendido com a comunicação de que seria responsável
- solidário pelo crédito tributário lançado ao final de um procedimento, do qual não teve conhecimento, nem oportunidade de participar;
- a responsabilidade de terceiro, prevista no art. 134 do CTN, não contempla a situação do impugnante, que é sócio das empresas Metalúrgica LCR Ltda. e LCR Confecções LOAN LTDA, as quais celebraram contratos de sociedade por conta de participação com a COPEP, enquanto esta, por sua vez, havia alienado partes beneficiárias à entidade ACEF, que sofreu o auto de infração discutido no processo;
- o art. 135 do CTN, invocado pela fiscalização, também não se aplica ao caso, pois tal dispositivo trata da responsabilidade de dirigentes de pessoas jurídicas, pelos débitos, devidos por elas, decorrentes de irregularidades praticadas no exercício desse cargo;
- na presente situação, o débito não foi lançado contra as empresas dirigidas pelo impugnante;
- a questão gira em torno da gerência da entidade autuada, sobre a qual o defendente não tem participação;

- o art. 124, I, do CTN, também não ampara a pretensão fiscal, porque *solidária* é a *forma* como alguém, que já pode ser considerado responsável (nos termos dos arts. 128 a 135 do CTN), poderá ser chamado a solver o débito; a responsabilidade pode ser subsidiária ou solidária (nos casos do art. 124);

- além disso, o art. 124, I, do CTN, aplica-se quando existe interesse jurídico comum na situação que configura o fato gerador, a exemplo dos co-proprietários de um imóvel rural, no caso do ITR;

- neste caso, não há interesse do impugnante nos fatos geradores envolvidos;

- com o uso de outras palavras, os fiscais, invocando o art. 149 do CTN, como mero artifício para burlar a regra clara do parágrafo único do art. 116, do CTN, procederam a uma desconsideração de negócios e atos jurídicos existentes, válidos e eficazes, o que o art. 116, parágrafo único do CTN, permite, *desde que observados os procedimentos a serem previsto em lei ordinária, o que até hoje não foi feito*;

- pede para fazer uso de todos os meios de prova em direito admitidos, a exemplo da ouvida de testemunhas, da juntada posterior de documentos e da realização de perícias, tudo desde logo requerido;

Finalmente, requer exclusão do pólo passivo do crédito tributário lançado.

A 3ª Turma da DRJ em Fortaleza-CE analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 08-22.927, de 22 de fevereiro de 2012 (fls. 1475/1534), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2006, 2007

IMUNIDADE. SUSPENSÃO. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO.

Constitui infração aos requisitos para o gozo da imunidade, ferindo os incisos I e II do art. 14 do CTN, a aplicação irregular do superávit de instituição de educação, por meio da aquisição simulada de partes beneficiárias de empresa mercantil, para posterior partilha, mediante a formação de sociedades em conta de participação, entre empresas pertencentes aos familiares dos proprietários do colégio, em que foram geradas as receitas da atividade educacional.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal possuem responsabilidade solidária, nos termos do inciso I do art. 124 do CTN, em relação ao crédito tributário lançado de ofício.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA TRIBUTÁRIA.

Responde solidariamente com a pessoa jurídica autuada pelos créditos tributários aquele que detendo, de fato, o poder decisório sobre a entidade imune, agiu com excesso de poderes e/ou infração à lei, nos termos do artigo 135, III, do CTN.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007

DILAÇÃO PROBATÓRIA. OITIVA DE TESTEMUNHA A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, sob pena de preclusão, salvo as exceções previstas na legislação, quando devidamente comprovadas nos autos. Não há previsão legal para que se realize oitiva de testemunhas no julgamento administrativo fiscal, mormente quando os elementos contidos nos autos são suficientes para solucionar o litígio.

PEDIDO DE PERÍCIA E/OU DILIGÊNCIA.

Considera-se não formulado o pedido de perícia/diligência que não satisfaz os requisitos previstos na legislação de regência. Indefere-se o pedido de perícia/diligência quando estão presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à solução da lide.

MEIOS DE PROVA.

A prova de infração fiscal pode ser realizada por todos os meios admitidos em direito, inclusive a presuntiva, com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador (arts. 131 e 332 do CPC e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972).

PROVAS INDICIÁRIAS.

A comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra, por uma prova única, direta, concludente por si só; ou por um conjunto de indícios que, isoladamente, nada atestam, mas agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato.

SIMULAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO.

Caracteriza-se o ato simulado pela aplicação do superávit da entidade imune na aquisição de partes beneficiárias de empresa mercantil destinando-se os recursos em seguida para sociedades em conta de participação, quando se constata que o negócio efetivamente realizado, ou seja, a vontade não declarada, consistiu na distribuição dos recursos entre os familiares dos proprietários do colégio em que se realiza a atividade educacional, todos sócios das empresas beneficiadas com o aporte de capital.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

SUSPENSÃO DA IMUNIDADE. LUCRO REAL. É cabível a exigência do imposto de renda apurado de ofício sobre o lucro real, quando a instituição de educação que teve a imunidade suspensa mantém escrituração regular, permitindo a extração

das informações para a composição da base de cálculo do imposto.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, do CNT). Todavia, quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no art. 173, I, do CTN.

MULTA QUALIFICADA.

Aplica-se a multa qualificada de 150% quando resta comprovado nos autos a conduta dolosa, praticada para evitar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, configurando a sonegação, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

LANÇAMENTO DECORRENTES.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), aplica-se aos lançamentos decorrentes (CSLL, PIS/Pasep e COFINS), quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

Cientes da decisão de primeira instância em 30/04/2012, conforme Avisos de Recebimento à fl. 1553/1557, a contribuinte autuada e os responsáveis tributários arrolados apresentaram recurso voluntário em 23/05/2012.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO INTERPOSTO POR ACEF

No recurso interposto (fls. 1559/1696), a autuada alega preliminarmente a ocorrência de cerceamento de direito de defesa tendo em vista que a decisão recorrida indeferiu o seu pedido de realização de perícia, com o qual pretendia demonstrar a inexistência da infração apontada na autuação.

No mérito, a autuada, ora recorrente, repete em linhas gerais os argumentos deduzidos em sua impugnação, dos quais destaca:

a) Que a imunidade foi suspensa e a autuação lavrada, porque o Delegado da Receita federal desconsiderou um investimento feito pela recorrente para considerá-lo como distribuição de lucros, o que não condiz com a verdade;

b) Que o ato jurídico perfeito de compra das partes beneficiárias pela recorrente não poderia ser simplesmente desconsiderado;

c) Que a desconsideração de negócios jurídicos prevista no art. 116 do CTN depende da regulamentação dos procedimentos por lei ordinária;

d) Que a decisão de 1ª instância tangenciou essa questão afirmando não ter havido desconconsideração de atos lícitos, nos termos do art. 116 do CTN, mas sim a caracterização de simulação prevista no art. 149 do CTN, mas não foi o que de fato ocorreu;

e) Que todos os atos praticados pela recorrente foram lícitos e declarados ao Fisco, não havendo nenhuma simulação;

f) Que da forma como foi realizada, portanto, toda a ação fiscal é nula de pleno direito, por ofensa ao disposto na parte final do parágrafo único do art. 116 do CTN;

g) Que nada justifica a desconconsideração de compra das partes beneficiárias que foi feita às claras e com o devido registro contábil, nos termos da lei que regula esse tipo de operação e com propósito negocial.

h) Que não houve desvio de recursos da recorrente, pois todas as partes beneficiárias serão quitadas e que, aliás, grande parte já teria sido quitada pela Companhia emissora com recursos obtidos nos investimentos, o que poderia ser confirmado pela perícia solicitada e que foi indeferida;

i) Que o investimento feito é de longo prazo e que, pela sua própria natureza, não tem valor certo de remuneração, e que o seu maior retorno ainda está por vir;

j) Que a existência de superávit não viola a lei e que a sua aplicação tem por objetivo a constituição de fundo de reserva para a futura expansão das atividades;

k) Que a regularidade de sua escrituração faz prova a seu favor, conforme preceitua o art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda;

l) Que a perícia contábil arbitrariamente indeferida poderia demonstrar que nenhum patrimônio foi distribuído e que não houve violação ao art. 14 do CTN;

m) Que a decisão de 1º grau estaria equivocada ao afirmar que a realização de investimentos que desembocaram em empresas privadas seria irregular, pois implicaria em aplicação em atividade não ligadas às finalidades essenciais;

n) Que o patrimônio da recorrente manteve-se íntegro, composto das partes beneficiárias e dos direitos dela decorrentes;

o) Que é irrelevante a forma com que a COPEP utilizou-se dos recursos investidos, desde que os recursos destinem-se a preservação do patrimônio da recorrente e em momento subsequente seja investido nas suas atividades essenciais;

p) Que só se tais partes beneficiárias não fossem honradas, "dependendo de como isso viesse a acontecer, se poderia cogitar de distribuição do patrimônio, o que porém não é o caso dos autos";

q) Que o que importa é saber o que acontece com os rendimentos obtidos com o investimento realizado, "sendo certo que em momento algum a fiscalização afirmou que as partes beneficiárias não teriam sido honradas pela COPEP ou que os rendimentos advindos do investimento feito pela ACEF seriam ou teriam sido aplicados de forma indevida";

r) Que se a fiscalização entende que a ACEF é mera representação jurídica do Colégio Christus, que não teria sede, não teria representantes verdadeiros e não teria existência própria, seria impositivo que o auto de infração tivesse sido lavrado contra o próprio colégio e não contra a ACEF, pois é contraditório indicá-la como sujeito passivo principal, mas de outro lado considerar que ela não existe para indicar responsáveis solidários que não fazem parte de seu quadro societário, mas seriam integrantes de outras pessoas jurídicas das quais ela seria a "representação".

s) Que quanto à decadência dever ser aplicado o disposto no art. 150, § 4º do CTN, pois não teria havido dolo, fraude ou simulação;

A recorrente reitera os argumentos quanto à imputação de sujeição passiva solidária a terceiros, concluindo que se preponderar a ótica da fiscalização poderia caracterizar-se erro na eleição do sujeito passivo.

Insurge-se, ainda, contra a qualificação da multa, sustentando inexistir a comprovação de dolo, fraude ou simulação no caso sob exame.

Ao final requer a realização da perícia contábil, conforme pedido na impugnação, e ao final seja provido o recurso voluntário, com a extinção do crédito tributário e o arquivamento deste processo administrativo.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO INTERPOSTO PELOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

Eduardo Lima de Carvalho Rocha

O recorrente apresenta recurso voluntário no qual reitera em grande parte os argumentos contidos na sua impugnação, aduzindo especialmente:

a) Que embora os julgadores de 1ª instância tenham reconhecido a total inaplicabilidade do art. 135 do CTN, uma vez que não é sócio ou administrador da autuada, quer de fato ou de direito, equivocadamente mantiveram a sua responsabilização, com amparo no art. 124, inc. I do CTN;

b) Que é sócio de empresas que celebraram contratos de sociedade em conta de participação com a empresa COPEP que, por sua vez, havia alienado partes beneficiárias à autuada;

c) Que não há qualquer irregularidade nos mencionados negócios realizados, sendo despropositado que tudo seja desconsiderado para exigir do recorrente, que nem sócio é da autuada, o tributo por ela devido;

d) Que tampouco pode ser exigida a multa agravada de 150%, pois não pode ser responsabilizado por negócios que deram causa a autuação, apenas porque é sócio das empresas que receberam investimentos da COPEP, ainda mais que os mesmos foram feitos às claras, sem qualquer adulteração ou fraude;

e) Que a responsabilização solidária prevista no art. 124, inc. 1º do CTN "é a forma como alguém, que já pode ser considerado responsável (nos termos dos arts.

128 a 135 do CTN), poderá ser chamado a solver o débito", não podendo esse dispositivo ser aplicado de forma apartada dos demais;

f) Que, além disso, o art. 124, inc. I se refere à responsabilidade de pessoas que tenham interesse comum na situação que configura o fato gerador da obrigação tributária e que, no caso, não é sócio, gerente, preposto, administrador, empregado, nem tem qualquer relação com a entidade autuada, sendo absurdo responder pelos seus débitos;

g) Que não há interesse algum do recorrente nos fatos geradores ocorridos, nem jurídico, nem de fato, pois embora seja sócio de empresas com entidade que recebeu investimentos da autuada, isso não faz dela interessada nos resultados da entidade autuada, e menos ainda o recorrente que é apenas sócio da Metalúrgica LCR e não a entidade autuada, nem da COPEP;

h) Alega ainda, subsidiariamente, a nulidade formal da responsabilização solidária, na medida em que somente ao final do procedimento de fiscalização foi notificado do lançamento e de sua responsabilização.

Ao final pede provimento ao seu recurso voluntário e a sua retirada do pólo passivo da atuação, da qual não pode ser indicado como responsável solidário.

José Lima de Carvalho Rocha

O recorrente apresenta recurso voluntário no qual reitera em grande parte os argumentos contidos na sua impugnação, aduzindo especialmente:

a) Que é inadmissível o entendimento da turma julgadora de 1ª instância segundo o qual ao recorrente seria responsável tributário pelos créditos lançados, nos termos do art. 124, inc. I do CTN, por ter interesse comum na situação que constituiu o fato gerador;

b) Que o interesse a que se refere o dispositivo é interesse jurídico e não mero interesse de fato que poderia existir se os fatos alegados pelo Fisco fossem verdadeiros;

c) Que a autoridade julgadora de primeira instância considerou existente o interesse do recorrente em razão de sua participação em uma suposta sociedade de fato, que jamais existiu a não ser no raciocínio dos agentes do Fisco;

d) Que é frágil o argumento da autoridade julgadora ao imputar a responsabilidade prevista no art. 135 ao recorrente, pois a responsabilidade diz respeito a obrigação tributária decorrente de atos praticados por aquele a quem a mesma é atribuída;

e) Que no caso que se cuida as obrigações tributárias decorrem de atividades inteiramente lícitas desenvolvidas pela pessoa jurídica autuada;

f) Que a atribuição de responsabilidade deu-se sem que o recorrente ao menos tivesse conhecimento oficial das diligências da fiscalização e que não teve a oportunidade de contestar a existência de qualquer fato que a fiscalização adotou como pressuposto para a autuação e responsabilização;

g) Que não tem interesse jurídico na situação que constituiria o fato gerador da obrigação; que não é, nem nunca foi dirigente da pessoa jurídica autuada; que não há base

probatória para a afirmação de que o recorrente é o representante de fato da pessoa jurídica; que há apenas o registro dele como diretor pedagógico da escola mantida pela entidade autuada;

h) Que é incabível a aplicação da multa qualificada no caso dos chamados planejamentos tributários, que visam a impedir o nascimento da obrigação tributária ou reduzir o valor do tributo devido porque os atos ou negócios jurídicos são lícitos e não envolvem a ocultação de fatos, como no caso que se cuida;

i) Que a desconsideração de negócios jurídicos pelo Fisco, nos termos do art. 116, parágrafo único do CTN, carece de regulamentação por lei ordinária, conforme doutrina indicada; e

j) Que sofreu flagrante cerceamento do direito de defesa, pois só teve ciência da ação fiscal quando intimado da lavratura do termo de sujeição passiva solidária e que em sua impugnação pediu a produção de provas testemunhais, realização de perícia, juntada de novos documentos e direito de assistir ao julgamento, mas tudo lhe foi negado.

Ao final requer que seja julgada improcedente a ação fiscal ou seja excluída a responsabilidade solidária atribuída e, sucessivamente, que se exclua a multa qualificada ou, ainda, seja anulado o julgamento de primeira instância, para novo julgamento, com direito do recorrente a produzir as provas requeridas.

Estevão Lima de Carvalho Rocha

O recorrente apresenta recurso voluntário no qual reitera em grande parte os argumentos contidos na sua impugnação, aduzindo especialmente:

a) Que há nulidade formal do procedimento de responsabilização, pois não teve conhecimento nem oportunidade de participar do procedimento fiscalizatório;

b) Que a autoridade julgadora de 1ª instância reconheceu que o art. 135 do CTN não se aplica ao recorrente, que não é sócio, nem administrador da pessoa jurídica autuada, mas manteve a imputação com base no art. 124, inc. I do CTN;

c) Que tal imputação não se sustenta, pois o fato de ser sócio de pessoas jurídicas que celebraram contrato de sociedade em conta de participação com a COPEP, da qual a autuada adquiriu partes beneficiárias é insuficiente para manter a responsabilização;

d) Que não há que se falar em interesse comum entre o recorrente e a autuada apenas porque o recorrente é sócio de uma sociedade que recebeu investimentos de uma companhia que, por sua vez, teve partes beneficiárias adquiridas pela ACEF; e

e) Que o interesse comum previsto na lei deve ser jurídico, o que não existe no presente caso.

Ao final requer o acolhimento do recurso e a sua exclusão do pólo passivo tributário.

David Lima de Carvalho Rocha

O recorrente apresenta recurso voluntário no qual reitera em grande parte os argumentos contidos na sua impugnação, aduzindo especialmente:

a) Que deve ser reconhecida a nulidade formal do lançamento, pelo menos no que toca ao recorrente, na condição de co-responsável, na medida em que não foi cientificado em momento algum do procedimento de fiscalização com relação às apurações efetuadas que culminaram na autuação;

b) Que se equivoca o acórdão recorrido na parte que considera que a aplicação isolada do art. 124, inc. I do CTN autorizaria a responsabilização solidária do recorrente pelos supostos débitos da ACEF, pois o interesse comum a que alude o dispositivo seria interesse jurídico comum e não interesse de fato;

c) Que o art. 124, I do CTN não cuida de atribuição de responsabilidade, mas sim regula a forma de como alguém que já pode ser considerado responsável por outros motivos, será responsabilizado;

d) Que no caso concreto, o recorrente é sócio de pessoas jurídicas que celebraram contratos de sociedade em conta de participação com uma Companhia, que por sua vez teria alienado partes beneficiárias à ACEF, não sendo possível, por liame tão indireto, ser responsabilizados pelos débitos da autuada; e

e) Que a situação descrita nos autos não faz, de modo algum, do recorrente titular de interesse comum com a ACEF em relação às suas receitas, sendo inaplicável ao caso o art. 124, I do CTN.

Ao final requer o acolhimento integral de suas razões de defesa e a conseqüente extinção do crédito tributário atacado ou, pelo menos, a sua exclusão do pólo passivo correspondente.

Na reunião de 10 de outubro de 2013 este colegiado resolveu converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos da Resolução nº1302-000.270, para que fosse adotadas as seguintes providências, *verbis*:

[...] Assim, voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência, devendo os presentes autos retornar à unidade de origem para que a autoridade preparadora designe autoridade fiscal competente para:

a) Verificar, juntando aos autos os respectivos elementos de comprovação (contrato social ou estatutos com respectivas alterações, CNPJ, DIPJ, Balanços e Demonstrações de Resultados etc), em relação a cada uma das pessoas jurídicas abaixo relacionadas, no período de 2006 a 2010:

- qual a atividade desenvolvida;
- se integrava o grupo de escolas mantenedoras ou que atuam sob a denominação de Colégio Christus;
- qual a composição de seu quadro societário; (inclusive modificações eventualmente ocorridas) quais os administradores responsáveis; e

- qual o regime de tributação adotado nesse período.

[...] tabela omitida

b) Verificar em relação às demais pessoas jurídicas, sócias ostensivas nas SCP abaixo relacionadas, trazendo aos autos os elementos de comprovação (contrato social ou estatutos com respectivas alterações, CNPJ, DIPJ, etc), no período de 2006 a 2010:

- qual a atividade desenvolvida;

- qual a composição de seu quadro societário; (inclusive modificações eventualmente ocorridas)

[...] tabela omitida

c) Apurar, na escrituração contábil da interessada (ACEF) e da COPEP dos anos de 2008 a 2010, se existem registros de recebimentos/pagamentos de rendimentos relativos às partes beneficiárias, nos moldes previstos nos certificados emitidos, e em quais montantes, juntando aos autos as respectivas cópias dos livros diário, razão e outros elementos comprobatórios, se houver;

Verificar, na escrituração contábil da empresa COPEP dos anos de 2008 a 2010, se existem registros de valores recebidos a título de resultado nas Sociedades em Conta de Participação que constituiu com os recursos obtidos com a alienação das partes beneficiárias à ACEF, especificando quais as origens e montantes respectivos, juntando aos autos as respectivas cópias dos livros diário, razão e outros elementos comprobatórios, se houver;

Verificar junto às empresas (sócias ostensivas), os resultados apurados nas sociedades em conta de participação constituídas e se os valores, eventualmente distribuídos são proporcionais aos resultados apurados e à participação da COPEP nas SCP, juntando aos autos os balanços patrimoniais e as demonstrações de resultado das SCP nos anos de 2008 a 2010;

f) Juntar aos autos cópia da DIPJ, dos anos de 2008 a 2010, da interessada (ACEF), da COPEP e de todas pessoas jurídicas com as quais esta última firmou contratos de sociedades em conta de participação; e

g) Intimar a interessada a apresentar os elementos comprobatórios que demonstrem se a ACEF contabilizou o recebimento dos valores decorrentes do resgate das partes beneficiárias emitidas pela COPEP e, em caso afirmativo, em que data isso se deu e quais foram os montantes.

A autoridade fiscal designada ao cumprimento das diligências solicitadas deverá elaborar Relatório Fiscal sobre o fatos apurados e elementos coligidos.

Os recorrentes (sujeito passivo e responsáveis tributários arrolados) devem ser cientificados das diligências realizadas mediante recebimento de cópia do Relatório Fiscal,

Encaminhados os autos à unidade de origem, a autoridade fiscal incumbida de realizar as diligências, após as providências adotadas, apresentou Relatório de Diligência Fiscal (fls. 4919/4941), no qual traz o seguinte relato, *verbis*:

Com base nessas considerações iniciais concernentes à coleta dos documentos necessários ao atendimento das questões perquiridas pela autoridade julgadora, relatamos a seguir o resultado de nossas apurações, na mesma seqüência em que formulados os quesitos correspondentes, como segue:

a) Verificar, juntando aos autos os respectivos elementos de comprovação (contrato social ou estatutos com respectivas alterações. CNPJ. DIPJ. Balanços e Demonstrações de Resultados etc), em relação a cada uma das pessoas jurídicas abaixo relacionadas, no período de 2006 a 2010: qual atividade desenvolvida, se integrava o grupo de escolas mantenedoras ou que atuam sob a denominação de Colégio Christus; qual a composição de seu quadro societário; (inclusive modificações eventualmente ocorridas); quais os administradores responsáveis; e qual o regime de tributação adotado nesse período.

[...]

APEL ASSOCIAÇÃO PRÓ-ENSINO LTDA CNPJ 01.434.589/0001-07

Juntada as cópias das DIPJ relativas aos anos-calendário 2006 a 2010, documentos de constituição da entidade e alterações posteriores, constatamos que

Segundo Cláusula Primeira de seu Contrato Social datado de 08/09/1996, as atividades desenvolvidas são o ensino pré-escolar, 1º e 2º Graus (fls. 2105).

Integrava o grupo de escolas mantenedoras do Colégio Christus (fls. 4898 a 4918).

Segundo Cláusula Quinta de seu Contrato Social, o capital social é de R\$ 25.000,00, integralizados pelos quotistas Ormel - Organização e Métodos Ltda - R\$ 5.000,00, Eduardo Lima de Carvalho Rocha - R\$ 5.000,00, David Lima de Carvalho Rocha - R\$ 5.000,00, Estevão Lima de Carvalho Rocha - R\$ 5.000,00 e Maurício Lima de Carvalho Rocha - R\$ 5.000,00 (fls. 2105). Segundo Cláusula Segunda do Aditivo 7º de seu Contrato Social, datado de 10/10/2008, houve alteração no quadro societário, passando o mesmo a ter a seguinte composição: David Lima de Carvalho Rocha - R\$ 16.500,00, Estevão Lima de Carvalho Rocha - R\$ 6.250,00 e Maurício Lima de Carvalho Rocha - R\$ 2.250,00 (fls. 2108).

- Segundo Cláusula Sexta de seu Contrato Social, o uso da gerência e representação da sociedade será exercida pelos sócios **David Lima de Carvalho Rocha e Estevão Lima de Carvalho Rocha** (fls. 2105).

Segundo as declarações de rendimentos apresentadas a Receita Federal o regime de tributação foi o Lucro Real Anual, nos anos-calendário de 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010 (fls. 2835 a 2987).

INSTITUTO EDUCACIONAL CHRISTUS LTDA - CNPJ 41.595.505/0001-23

Juntada as cópias das DIPJ relativas aos anos-calendário 2006 a 2010, documentos de constituição da entidade e alterações posteriores, constatamos que:

Segundo Cláusula Terceira do 2º Aditivo de seu Contrato Social datado de 29/06/2006, as atividades desenvolvidas são o ensino infantil, fundamental e médio, concessão do uso da marca e locação de bens móveis e imóveis (fls. 2114).

Integrava o grupo de escolas mantenedoras do Colégio Christus (fls. 4898 a 4918).

Segundo Cláusula Oitava do 2º Aditivo de seu Contrato Social, datado de 29/06/2006, o capital social é de R\$ 5.000,00, integralizados pelos quotistas José Lima de Carvalho Rocha - R\$ 1.250,00, Estevão Lima de Carvalho Rocha - R\$ 1.250,00, Maurício Lima de Carvalho Rocha - R\$ 1.250,00 e Eduardo Lima de Carvalho Rocha - R\$ 1.250,00 (fls. 2115).

- Segundo Cláusula Décima do 2º Aditivo de seu Contrato Social, datado de 29/06/2006, a administração da sociedade cabe ao sócio **José Lima de Carvalho** (fls. 2115).

Segundo as declarações de rendimentos apresentadas a Receita Federal o regime de tributação foi o Lucro Presumido, nos anos-calendário de 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010 (fls. 2988 a 3058).

IPADE - INSTITUTO PARA O DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO LTDA - CNPJ 04.102.843/0001-50

Juntada as cópias das DIPJ relativas aos anos-calendário 2006 a 2010, documentos de constituição da entidade e alterações posteriores, constatamos que:

- Segundo Cláusula Primeira de seu Contrato Social datado de 20/10/2000, as atividades desenvolvidas são o ensino em todos seus níveis e naturezas, inclusive o ensino superior (fls. 2122).

- **Não** Integrava o grupo de escolas mantenedoras do Colégio Christus. Segundo Cláusula Quinta de seu Contrato Social, datado de 20/10/2000, o capital social é de R\$ 10.000,00, integralizados pelos quotistas José Lima de Carvalho Rocha - R\$ 5.000,00 e Estevão Lima de Carvalho Rocha - R\$ 5.000,00 (fls. 2122).

- Segundo Cláusula Sexta de seu Contrato Social, datado de 20/10/2000, o uso da gerência e representação da sociedade será exercida isoladamente pelo sócio **José Lima de Carvalho** (fls. 2122).

- Segundo as declarações de rendimentos apresentadas a Receita Federal o regime de tributação foi o Lucro Real Anual, nos anos-calendário de 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010 (fls. 3059 3220).

ESCOLA 21 DE MARÇO LTDA - CNPJ 03.385.687/0001-19

Segundo Cláusula Primeira do 2º Aditivo de seu Contrato Social datado de 24/07/2003, as atividades desenvolvidas são de educação pré-escolar, educação fundamental, educação média de formação geral e cursos de línguas estrangeiras (fls. 2134V).

- Integrava o grupo de escolas mantenedoras do Colégio Christus (fls. 4898 a 4918).

- Segundo Cláusula Quinta de seu Contrato Social, datado de 03/08/1999, o capital social é de R\$ 10.000,00, integralizados pelos quotistas David Lima de

Carvalho Rocha - R\$ 5.000,00 e Estevão Lima de Carvalho Rocha - R\$ 5.000,00 (fls. 2131).

- Segundo Cláusula Sexta de seu Contrato Social, o uso da gerência e representação da sociedade será exercida isoladamente pelo sócio **David Lima de Carvalho Rocha**, não havendo alterações posteriores (fls. 2131).

- Segundo as declarações de rendimentos apresentadas a Receita Federal o regime de tributação foi o Lucro Presumido nos anos-calendário de 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010 (fls. 3221 a 3289).

INSTITUTO DE EDUCAÇÃO E CULTURA SAPIENS LTDA - CNPJ 05.623.463/0001-23

Analisando as cópias das DIPJ relativas aos anos-calendário 2006 a 2010, documentos de constituição da entidade e alterações posteriores, constatamos que:

- Segundo Cláusula Primeira de seu Contrato Social datado de 03/04/2003, as atividades desenvolvidas são de ensino pré-escolar e ensino fundamental (fls. 2143). A partir 08/10/2010, foi acrescentada a atividade de ensino médio por intermédio da cláusula primeira de seu 1º Aditivo (fls. 2146).

- Integrava o grupo de escolas mantenedoras do Colégio Christus (fls. 4898 a 4918).

- Segundo Cláusula Quinta de seu Contrato Social, o capital social é de R\$ 10.000,00, integralizados pelos quotistas Eduardo Lima de Carvalho Rocha -R\$ 9.100,00 e Maurício Lima de Carvalho Rocha - R\$ 900,00 (fls. 2143). A partir de 16/02/2012, mediante Cláusulas Primeira, Segunda e Terceira de seu 4º Aditivo, ingressou na sociedade a empresa CTEC - Centro de Treinamento empresarial Christus Ltda, CNPJ 00.997.725/0001-04, com integralização de capital no montante de R\$ 162.000,00, representada pelo seu sócio administrador José Lima de Carvalho Rocha (fls. 2149).

- Segundo Cláusula Sexta de seu Contrato Social, o uso da gerência e representação da sociedade será exercida isoladamente pelo sócio **Maurício Lima de Carvalho Rocha**, não havendo alterações posteriores (fls. 2143).

- Segundo as declarações de rendimentos apresentadas a Receita Federal o regime de tributação foi o seguinte: ano-calendário 2006: Simples Federal; 1º semestre de 2007: Simples Federal; 2º semestre de 2007: Simples Nacional; ano-calendário 2008: Simples Nacional; ano-calendário 2009: Lucro Real Anual e ano-calendário 2010: Lucro Real Anual (fls. 3290 a 3395).

b) Verificar em relação às demais pessoas jurídicas, sócias ostensivas nas SCP abaixo relacionadas, trazendo aos autos os elementos de comprovação (contrato social ou estatutos com respectivas alterações. CNPJ, DIPJ, etc), no período de 2006 a 2010: qual a atividade desenvolvida; qual a composição de seu quadro societário; (inclusive modificações eventualmente ocorridas); quais os administradores responsáveis;

[...]

COPY VIP COMERCIO REPRESENTAÇÃO E SERVIÇO LTDA - CNPJ 41.330.861/0001-15

Analisando as cópias das DIPJ relativas aos anos-calendário 2006 a 2010, documentos de constituição da entidade e alterações posteriores, constatamos que:

- Segundo Cláusula Terceira de seu 15º Aditivo ao Contrato Social datado de 25/04/2006, as atividades desenvolvidas são: venda de Equipamentos Reprográficos, Automação de Escritório, Automação de Escritório e Instituições Financeiras, Manutenção de Máquinas de Automação, Prestação de Serviços de Cópia e Encadernação, Representação Comercial, Locação de Máquinas Copiadoras, Prestação de Serviços de Manutenção, Conserto de Máquinas Fotocopiadoras e outras Máquinas para Escritório. Venda de produtos, locação e prestação de serviços de: computadores, impressoras e outros equipamentos de informática; mobiliário, máquinas e equipamentos de escritório; equipamento e material para segurança do trabalho; material elétrico e eletrônico; aparelho de medição, pesagem, precisão e segurança; equipamento de telefonia, internet e afins; máquinas motores e equipamentos industriais; aparelhos e equipamentos de gravação, recepção e reprodução de som e imagem; editorial gráfico; informática (fls. 2154).

- Segundo Cláusula Quinta de seu 15º Aditivo ao Contrato Social, datado de 25/04/2006, o capital social é de R\$ 170.000,00, integralizados pelos quotistas David Lima de Carvalho Rocha - R\$ 97.995,86, José Lima de Carvalho Rocha - R\$ 69.960,12, Maurício Lima de Carvalho Rocha - R\$ 2.000,00 e Fábio Gomes Brasil - R\$ 44,02 (fls. 2155).

- Segundo Cláusula Sétima de seu 15º Aditivo ao Contrato Social, datado de 25/04/2006, a administração da sociedade cabe ao sócio **Maurício Lima de Carvalho Rocha**, com poderes e atribuições de administrador autorizado o uso do nome empresarial, vedado, no entanto, em atividades estranhas ao interesse social ou assumir obrigações em favor de terceiros. Segundo §3º desta mesma Cláusula também fica nomeado como administrador da sociedade o sócio David Lima de Carvalho Rocha que terá como único poder o de aplicar créditos sociais em favor de terceiro desde que tenha o consentimento escrito dos outros sócios (fls. 2155).

- Segundo as declarações de rendimentos apresentadas a Receita Federal o regime de tributação foi o Lucro Real Anual nos anos-calendário de 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010 (fls. 3396 a 3560).

GRÁFICA E EDITORA LCR LTDA - CNPJ 23.481.062/0001-68

Analisando as cópias das DIPJ relativas aos anos-calendário 2006 a 2010, documentos de constituição da entidade e alterações posteriores, constatamos que:

- Segundo Cláusula Terceira do 12º Aditivo de seu Contrato Social, datado de 16/08/2006, as atividades desenvolvidas são a fabricação e comercialização de produtos gráficos de um modo geral, edição de jornais periódicos, livros e manuais (fls. 2170).

- Segundo Cláusula Quinta do 12º Aditivo de seu Contrato Social, datado de 16/08/2006, o capital social é de R\$ 224.227,06, integralizados pelas quotistas David Lima de Carvalho Rocha - R\$ 121.082,61, Estevão Lima de Carvalho Rocha - R\$ 89.690,83 e Fábio Gomes Brasil - R\$13.453,62 (fls. 2171).

- Segundo Cláusula Oitava do Aditivo 12º de seu Contrato Social, datado de 16/08/2006, a administração da sociedade caberá ao sócio **Fábio Gomes Brasil**. O sócio Estevão Lima de Carvalho Rocha, também foi nomeado administrador, com único poder de aplicar créditos sociais em favor de terceiro desde que tenha o consentimento escrito do outro sócio (fls. 2171).

Segundo as declarações de rendimentos apresentadas a Receita Federal o regime de tributação foi o Lucro Real Anual nos anos-calendário de 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010 (fls. 3561 a 3728).

METALÚRGICA LCR LTDA - CNPJ 06.045.777/0001-59

Analisando as cópias das DIPJ relativas aos anos-calendário 2006 a 2010, documentos de constituição da entidade e alterações posteriores, constatamos que:

- Segundo Cláusula Terceira de seu 26º Aditivo ao Contrato Social datado de 29/11/2005, as atividades desenvolvidas são: a fabricação, a venda e instalação de esquadria de alumínio, box, grades de ferro, portões de ferro e alumínio, carteiras escolares, estruturas metálicas, dispositivos para portões automáticos, elaboração de projetos para a fabricação e/ou instalações dos referidos produtos, compra e venda de alumínio, ferro, porteiros eletrônicos; serragem de granitos, mármore e correlatos; manutenção e reparos de máquinas industriais, investimento em outra empresas como acionista ou sócio quotista; comércio de produtos metalúrgicos; fabricação e montagem de veículos automotores; exploração de serviços especiais de radiochamada (urbano e interno); representações por conta de terceiros e prestação de serviços inerente as atividades de assistência, reparo e manutenção de aparelhos de rádio comunicação; venda de equipamento de comunicação; prestação de serviços de consultoria, execução de serviços de telecomunicações de transmissão de dados e informações, serviço especial de música funcional, bem como exploração das concessões ou permissões vinculadas a esses serviços, nesta ou em outra localidade do território nacional; exploração industrial dos serviços de telecomunicações e a exploração e execução do serviço móvel especializado; fabricação e venda de placas e circuitos eletrônicos; venda de equipamentos de informática; venda de cameras, monitores e equipamentos de segurança; serviço de controle de acesso; serviço de rastreamento de veículos; serviço de circuito fechado de TV e serviço de segurança eletrônica (fls. 2177).

- Segundo Cláusula Quinta de seu 26º Aditivo ao Contrato Social, datado de 29/11/2005, o capital social é de R\$ 45.703,64, integralizados pelos quotistas Estevão Lima de Carvalho Rocha - R\$ 45.246,60 e Eduardo Lima de Carvalho Rocha - R\$ 457,04 (fls. 2177).

- Segundo Cláusula Nona de seu 26º Aditivo ao Contrato Social, datado de 29/11/2005, a administração da sociedade cabe ao sócio **Eduardo Lima de Carvalho Rocha**, que poderá, isoladamente, praticar todos os atos pertinentes à gestão da sociedade, podendo representá-la administrativa e judicialmente, autorizado o uso do nome empresarial, vedado, no entanto, em atividades estranhas ao interesse social ou assumir obrigações em favor de terceiros. A partir de 16/07/2008, esta Cláusula Nona foi alterada pela Cláusula Primeira do 27º Aditivo ao Contrato Social, cabendo a administração da sociedade aos sócios Eduardo Lima de Carvalho Rocha e Estevão Lima de Carvalho Rocha, tendo este último sócio o único poder de aplicar créditos sociais em favor de terceiro desde que tenha o consentimento escrito do outro sócio (fls. 2178).

- Segundo as declarações de rendimentos apresentadas a Receita Federal o regime de tributação foi o Lucro Real Anual nos anos-calendário de 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010 (fls. 3729 a 3918).

CONSTRUTORA E IMBILIÁRIA LCR LTDA - CNPJ 06.084.388/0001-

Analisando as cópias das DIPJ relativas aos anos-calendário 2006 a 2010, documentos de constituição da entidade e alterações posteriores, constatamos que:

- Segundo 22º Aditivo de seu Contrato Social, datado de 05/12/2003, as atividades desenvolvidas são exclusivamente, a exploração de atividades de compra de imóveis, venda e locação de imóveis próprios, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de imóveis destinados à venda (fls. 2189).

- Segundo 22º Aditivo de seu Contrato Social, datado de 05/12/2003, a sociedade é composta pelos sócios David Lima de Carvalho Rocha, Márcia Brasil de Carvalho Rocha e Maurício Lima de Carvalho Rocha (fls. 2189).

- Segundo Cláusula Sexta de seu Contrato Social, datado de 05/08/1980, a administração da sociedade caberá ao sócio **David Lima de Carvalho Rocha** (fls. 2185).

- Segundo as declarações de rendimentos apresentadas a Receita Federal o regime de tributação foi o Lucro Real Anual nos anos-calendário de 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010 (fls. 3919 a 4070).

LCR VIAGENS E TURISMO LTDA - ME - CNPJ 35.211.069/0001-49

Analisando as cópias das DIPJ relativas aos anos-calendário 2006 a 2010, documentos de constituição da entidade e alterações posteriores, constatamos que:

- Segundo Cláusula Terceira de seu Contrato Social, datado de 03/07/1990, a atividade desenvolvida é de explorar com exclusividade o ramo de agência de viagens e turismo (fls. 2194).

- Segundo Cláusula Segunda do 6º Aditivo de seu Contrato Social, datado de 13/11/1998, o capital social é de R\$ 33.000,00, integralizados pelos quotistas Estevão Lima de Carvalho Rocha — R\$ 11.000,00, Eduardo Lima de Carvalho Rocha - R\$ 11.000,00 e Héliida Escóssia de Carvalho Rocha - 11.000,00 (fls. 2213). A partir de 28/10/2009 o capital social aumentou para R\$ 54.000,00, com a seguinte distribuição de quotas: Estevão Lima de Carvalho Rocha - R\$ 18.000,00, Eduardo Lima de Carvalho Rocha - R\$ 18.000,00 e Héliida Escóssia de Carvalho Rocha - 18.000,00, conforme Cláusula Segunda do 7º Aditivo do seu Contrato Social (fls. 2216).

- Segundo Cláusula Sexta do 1º Aditivo de seu Contrato Social, datado de 31/07/1991, o uso, a gerência e representação da sociedade será exercida, conjunta ou isoladamente, pelos sócios **Eduardo Lima de Carvalho Rocha e Estevão Lima de Carvalho Rocha** (fls. 2199).

- Segundo as declarações de rendimentos apresentadas a Receita Federal o regime de tributação foi o Lucro Presumido nos anos-calendário de 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010, (fls. 4071 a 4139).

ORMEL ORGANIZAÇÃO E MÉTODOS LTDA - EPP CNPJ 00.808.751/0001-39

Analisando as cópias das DIPJ relativas aos anos-calendário 2006 a 2010, documentos de constituição da entidade e alterações posteriores, constatamos que:

- Segundo Cláusula Segunda de seu Contrato Social datado de 22/08/1995, as atividades desenvolvidas são: prestação de serviços de assessoria administrativa,

financeira e de organização e métodos, podendo fazer ainda: acompanhamento comercial e das contas a receber e a pagar; cobrança; exame da situação creditícia de cliente; aquisição de direitos gerados de vendas de quotas ou prestação de serviços; firmar contrato de assunção de compromissos (fls. 2220). A partir de 18/11/2005, foi incluída a atividade de serviços de engenharia, conforme se depreende da Casula Terceira do 2º Aditivo ao seu Contrato Social (fls. 2227). A partir de 05/06/2012 foi acrescida a atividade de cursos de línguas estrangeiras, ensino básico e ensino superior, conforme se depreende da Cláusula Primeira do 4º Aditivo ao seu Contrato Sócia (fls. 2231).

- Segundo Cláusula Quarta de seu Contrato Social, o capital social é de R\$ 5.000,00, integralizados pelos quotistas David Lima de Carvalho Rocha - R\$ 2.500,00 e Maurício Lima de Carvalho Rocha - R\$ 2.500,00 (fls. 2220). A partir de 23/10/2001 o capital social continuou o mesmo, porém com a seguinte distribuição de quotas: David Lima de Carvalho Rocha - R\$ 4.550,00 e Maurício Lima de Carvalho Rocha - R\$ 450,00, conforme Cláusula Quarta do 1º Aditivo ao seu Contrato Social (fls. 2225).

- Segundo Cláusula Sétima de seu Contrato Social, o uso, a gerência e representação da sociedade será exercida, conjunta ou isoladamente, pelos 2221). A partir de 23/10/2001, a administração passou a ser exercida isoladamente pelo sócio **David Lima de Carvalho Rocha**, conforme Cláusula Segunda do 1º Aditivo ao seu Contrato Social (fls. 2224). Segundo as declarações de rendimentos apresentadas a Receita Federal o regime de tributação foi o Lucro Real Anual nos anos-calendário de 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010 (fls. 4140 a 4317).

ELO DISTRIBUIDORA LTDA - CNPJ 73.346.462/0001-39

Analizando as cópias das DIPJ relativas aos anos-calendário 2006 a 2010, documentos de constituição da entidade e alterações posteriores, constatamos que:

- Segundo Cláusula Terceira do 4º Aditivo de seu Contrato Social, datado de 06/10/2006, as atividades desenvolvidas são o comércio varejista de óleo lubrificante (fls. 2236).

- Segundo Cláusula Sexta do 4º Aditivo de seu Contrato Social, datado de 06/10/2006, o capital social é de R\$ 8.000,00, integralizados pelos quotistas David Lima de Carvalho Rocha - R\$ 6.000,00 e Estevão Lima de Carvalho Rocha - R\$ 2.000,00 (fls. 2236 a 2237).

- Segundo Cláusula décima do 4º Aditivo de seu Contrato Social, datado de 06/10/2006, a administração da sociedade caberá ao sócio **David Lima de Carvalho Rocha**. Já o sócio Estevão Lima de Carvalho Rocha, terá como único poder o de aplicar créditos sociais em favor de terceiros desde que tenha o consentimento escrito dos outros sócios (fls. 2237).

- Segundo as declarações de rendimentos apresentadas a Receita Federal o regime de tributação foi o Lucro Presumido nos anos-calendário de 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010 (fls. 4318 a 4382).

GRAFEL - GRÁFICA E EDITORA LTDA - ME - CNPJ 07.768.454/0001-56

Analizando as cópias das DIPJ relativas aos anos-calendário 2006 a 2010, documentos de constituição da entidade e alterações posteriores, constatamos que:

- Segundo Cláusula Terceira de seu Contrato Social, datado de 19/12/2005, as atividades desenvolvidas são a composição, editoração e confecção de livros, apostilas, textos escritos em fichas ou folhas não periódicos; produção de materiais avulsos relacionados aos livros, roteiros de leituras; produção digitalizada de textos de editores, confecção de produtos gráficos (fls. 2242).

- Segundo Cláusula Quinta de seu Contrato Social, datado de 19/12/2005, o capital social é de R\$ 3.000,00, integralizados pelas quotistas Raquel Rocha Eisele - R\$ 2.997,00 e Valdiza Helena Rebouças - R\$ 3,00 (fls. 2242).

- Segundo Cláusula Nona de seu Contrato Social, datado de 19/12/2005, a administração da sociedade caberá a sócia **Raquel Rocha Eisele** (fls. 2243). Segundo as declarações de rendimentos apresentadas a Receita Federal o regime de tributação foi o Lucro Real Anual nos anos-calendário de 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010 (fls. 4383 a 4533).

COMERCIAL LCR E REPRESENTAÇÕES LTDA - CNPJ 06.882.609/0001-18

- Segundo Cláusula Segunda 23º Aditivo de seu Contrato Social, datado de artigos de papelaria em geral, artigos de fardamento escolar, artigos de armarinho, vestuário, perfumaria, plásticos, gêneros alimentícios, comercialização de artigos para presentes, material de escritório, material de presente e pintura, plastificação, carimbos, encadernamentos, eletrodomésticos e serviços de xerox (fls. 2250).

- Segundo Cláusula Sexta de seu Contrato Social Consolidado, constante do 23º Aditivo de seu Contrato Social, datado de 28/01/2008, o capital social é de R\$ 10.000,00, integralizados pelos quotistas Estevão Lima de Carvalho Rocha -R\$ 9.500,00 e Maurício Lima de Carvalho Rocha - R\$ 500,00 (fls. 2252).

- Segundo Cláusula Terceira do 23º Aditivo de seu Contrato Social, datado de 28/01/2008, a administração da sociedade caberá aos sócios **Estevão Lima de Carvalho Rocha** e Maurício Lima de Carvalho Rocha, tendo este (Maurício) como único poder o de aplicar créditos sociais em favor de terceiros desde que tenha o consentimento escrito dos outros sócios (fls. 2250).

- Segundo as declarações de rendimentos apresentadas a Receita Federal o regime de tributação foi o Lucro Presumido nos anos-calendário de 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010 (fls. 4534 a 4602).

LCR CONFECÇÕES LOAN LTDA - EPP CNPJ 06.828.545/0001-77

Analisando as cópias das DIPJ relativas aos anos-calendário 2006 a 2010, documentos de constituição da entidade e alterações posteriores, constatamos que:

- Segundo Cláusula Terceira de seu Contrato Social datado de 16/08/1981, as atividades desenvolvidas são de industrialização e comercialização de confecções (fls. 2455).

- Segundo 14º Aditivo de seu Contrato Social datado de 27/10/1999, a sociedade é composta pelos sócios: Eduardo Lima de Carvalho Rocha, Márcia Brasil de Carvalho Rocha e Valéria Brasil de Carvalho Rocha (fls. 2458).

- Segundo Cláusula Segunda do 14º Aditivo de seu Contrato Social, datado de 27/10/1999, o uso da gerência e representação da sociedade será exercida isoladamente pelo sócio **Eduardo Lima de Carvalho Rocha** (fls. 2458). Segundo as declarações de rendimentos apresentadas a Receita Federal o regime de tributação

foi o Lucro Real Anual nos anos-calendário de 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010 (fls. 4603 a 4756).

AUTOVALE VEÍCULOS LTDA - ME - CNPJ 69.360.576/0001-66

Analizando as cópias das DIPJ relativas aos anos-calendário 2006 a 2010, documentos de constituição da entidade e alterações posteriores, constatamos que:

Segundo Cláusula Primeira do 5º Aditivo de seu Contrato Social, datado de 02/01/2004, as atividades desenvolvidas são a compra e venda de automóveis, peças, serviços e o comércio varejista de óleo e lubrificantes; locação de bens móveis e imóveis (fls. 2274).

Segundo Cláusula Terceira de seu Contrato Social, datado de 28/12/1992, o capital social era de Cr\$ 3.000.000,00, integralizados pelos quotistas Eduardo Lima de Carvalho Rocha - Cr\$ 1.500.000,00 e Estevão Lima de Carvalho Rocha - Cr\$ 1.500.000,00 (fls. 2266).

Segundo Cláusula Segunda do 4º Aditivo de seu Contrato Social, datado de 23/12/1999, a administração será exercida pelo o sócio **Estevão Lima de Carvalho Rocha** (fls. 2272).

Segundo as declarações de rendimentos apresentadas a Receita Federal o regime de tributação foi o Lucro Presumido nos anos-calendário de 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010 (fls. 4829 a 4897).

NOVEM CONSTRUÇÕES LTDA - ME - CNPJ 12.454.377/0001-08

Analizando as cópias das DIPJ relativas aos anos-calendário 2006 a 2010, documentos de constituição da entidade e alterações posteriores, constatamos que:

- Segundo Cláusula Terceira do 6º Aditivo de seu Contrato Social, datado de 29/08/2006, as atividades desenvolvidas são aqueles inerentes à Indústria da construção civil, tais como projetos, cálculos e edificações, inclusive instalações elétricas, hidráulicas, sanitárias, serviços de conservação, reforma e restauração de prédios, construção e tubulações de água e esgoto, pavimentação de ruas, compra e venda de imóveis, assessoria técnica (fls. 2258).

- Segundo Cláusula Sexta do 6º Aditivo de seu Contrato Social, datado de 29/08/2006, o capital social era de R\$ 78.979,62, integralizados pelos quotistas Tomaz Lima de Carvalho Rocha - R\$ 72.100,50 e Leonardo Sarubbi de Carvalho Rocha - R\$ 6.879,12 (fls. 2258 a 2259). Segundo Cláusula Terceira do 7º Aditivo de seu Contrato Social, datado de 10/02/2010, a composição societária passou a ser: Maurício Lima de Carvalho Rocha - R\$ 72.100,50 e David Lima de Carvalho Rocha - R\$ 6.879,12 (fls. 2261).

- Segundo Cláusula Oitava do 6º Aditivo de seu Contrato Social, datado de 29/08/2006, a administração da sociedade caberá ao sócio **Tomaz Lima de Carvalho Rocha** (fls. 2259). Segundo Cláusula Quarta do 7º Aditivo de seu Contrato Social, datado de 10/02/2010, a administração passou para o sócio **David Lima de Carvalho Rocha** (fls. 2262).

- Segundo as declarações de rendimentos apresentadas a Receita Federal o regime de tributação foi o Lucro Presumido nos anos-calendário de 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010 (fls. 4757 a 4828).

- c) Apurar, na escrituração contábil da interessada (ACEF) e da COPEP dos anos de 2008 a 2010, se existem registros de recebimentos/pagamentos de rendimentos relativos às partes beneficiárias, nos moldes previstos nos certificados emitidos, e em quais montantes, juntando aos autos as respectivas cópias dos livros diário, razão e outros elementos comprobatórios, se houver:

Em relação a este quesito verificamos nas contabilidades das Pessoas Jurídicas ACEF e COPEP dos anos de 2008, 2009 e 2010, que:

No ano de 2008 não existem esses tipos de recebimentos/pagamentos.

No ano de 2009, na contabilidade da ACEF, consta crédito na conta 5211.99 - Receitas Financeiras - Outras Receitas Financeiras, nos valores de R\$ 136,20, nas datas de 06/02/2009 e 19/02/2009 e R\$ 199,24 na data de 30/04/2009, sob o histórico "Rec. Antec. Luc. Cop." (fls. 1924), tendo como contrapartida débito na Conta 1111 - Caixa, conforme cópia de folhas de seu livro Razão (fls. 1919 a 1922). Por sua vez, na contabilidade da COPEP, não se vislumbra registro desses pagamentos em contas específicas, o que se vê, em relação a esses valores, são três lançamentos registrados a débito da conta Caixa e a crédito da conta 1.1.01.02-01-CEF, nos valores de R\$ 136,20 nas datas de 06/02/2009 e 12/02/2009, com o mesmo histórico "Pág. Ch. 84", e R\$ 199,24 na data de 30/04/2009, com o histórico "Pág. Ch. 86", conforme cópias de folhas de seu livro Razão (fls. 2013 a 2015).

No ano de 2010, na contabilidade da ACEF, consta crédito na conta 5211.99 - Receitas Financeiras - Outras Receitas Financeiras, no valor de R\$ 197,75, na data de 30/04/2010, sob o histórico "Rec. Antec. Luc. Cop. 09" (fls. 1926), tendo como contrapartida débito na Conta 1111 - Caixa, conforme cópias de folhas de seu livro Razão (fls. 1927). Por sua vez, na contabilidade da COPEP, consta o lançamento correspondente a este valor a crédito da conta 1.1.01.0201-CEF, com o histórico "Pag. Ch 117 Parte Beneficiária" (fls. 2027) e a débito da Conta 4.6.01.10-Perda Investimento, conforme cópias de folhas de seu livro Razão (fls. 2039).

- d) Verificar, na escrituração contábil da empresa COPEP dos anos de 2008 a 2010, se existem registros de valores recebidos a título de resultado nas Sociedades em Conta de Participação que constituiu com os recursos obtidos com a alienação das partes beneficiárias à ACEF, especificando quais as origens e montantes respectivos, juntando aos autos as respectivas cópias dos livros diário, razão e outros elementos comprobatórios, se houver:

Segundo consta da escrituração da COPEP, não há registro de recebimento por parte da mesma, de resultados provenientes das sócias ostensivas, por conta de investimento nas SCP. O que se vê na dita contabilidade, são registros do reconhecimento meramente escritural, de sua participação no lucro/prejuízo de algumas SCP, sendo que, em relação aos anos de 2008 a 2010, que foi o período indicado pela autoridade julgadora nesse quesito, os valores contabilizados, foram os seguintes:

[...] Tabelas omitidas (vide fls. 4931 a 4933 do e-processo)

- e) Verificar junto às empresas (sócias ostensivas), os resultados apurados nas sociedades em conta de participação constituídas e se os valores, eventualmente distribuídos são proporcionais aos resultados apurados e à participação da COPEP nas SCP, juntando aos autos os balanços patrimoniais e as demonstrações de resultado das SCP nos anos de 2008 a 2010:

A partir dos dados constantes nas demonstrações financeiras das empresas sócias ostensivas abaixo relacionadas, esta fiscalização fez a composição das demonstrações dos resultados das respectivas SCP, conforme abaixo se demonstra.

DEMONSTRAÇÕES DO RESULTADO DO EXERCÍCIO SCP APECOP			
CONTAS/ANO	2008	2009	2010
RECEITAS			
Anuidades/Mensalidades	246.536,85	284.304,86	157.050,79
Receitas Financeiras	-	-	10.102,40
TOTAL	246.536,85	284.304,86	167.153,19
DESPESAS			
PIS	1.602,50	1.847,98	1.020,83
COFINS	7.396,09	8.529,16	4.711,52
Salários	146.772,19	159.579,31	68.548,51
Férias/Indenizações	15.144,60	15.628,17	9.363,64
13º Salário	12.718,68	13.784,87	-
INSS	36.043,55	38.968,12	15.825,50
FGTS	14.293,66	15.387,49	6.292,92
SAT	1.802,19	1.948,41	3.560,75
Salário Educação	8.109,79	8.767,83	1.284,13
CSLL	167,18	1.251,40	4.655,15
IRPJ	278,63	2.085,67	7.758,59
Outras Despesas	-	-	25.000,00
TOTAL	244.329,06	267.778,41	148.021,54
LUCRO/PREJUÍZO			
LUCRO	2.207,79	16.526,45	19.131,65
FONTE: Livro Diário - Apel - Associação Pró - Ensino S/C Ltda (fls. 2275 a 2313)			

DEMONSTRAÇÕES DO RESULTADO DO EXERCÍCIO SCP COPCOP			
CONTAS/ANO	2008	2009	2010
RECEITAS			
Receitas Prest. Serviços à Prazo	29.532,80	-	-
Receitas Prest. Serviços à Vista	135.410,03	148.621,06	111.873,23
Outras Receitas Financeiras	-	-	15.062,68
TOTAL	164.942,83	148.621,06	126.935,91

DEMONSTRAÇÕES DO RESULTADO DO EXERCÍCIO SCP GRACOP			
CONTAS/ANO	2008	2009	2010
RECEITAS			
Receitas Prest. Serviços à Prazo	93.784,50	111.452,81	66.686,20
Receitas Prest. Serviços à Vista	26.670,10	-	-
Outras Receitas Financeiras	-	-	17.295,76
TOTAL	120.454,60	111.452,81	83.981,96
DESPESAS			
ISS	4.773,45	3.343,59	2.000,59
PIS	1.987,49	1.838,98	1.100,33
COFINS	9.154,55	8.470,41	5.068,15
Salários	67.782,48	55.450,70	37.433,06
Férias/Indenizações	-	-	-
13º Salário	4.898,54	3.808,27	-
INSS	16.606,46	13.463,05	8.872,61

FGTS	8.934,48	4.824,00	3.040,00
SAT	1.605,63	706,69	750,89
Salário Educação	4.658,54	3.740,69	2.316,52
CSLL	4,77	995,81	1.474,19
IRPJ	7,95	1.659,68	2.456,98
Outras Despesas	-	7,28	35.000,00
TOTAL	120.414,34	98.309,15	99.513,32
LUCRO/PREJUÍZO			
LUCRO/PREJUÍZO	40,26	13.143,66	-15.531,36
FONTE: Livro Diário - Gráfica e Editora LCR Ltda (fls. 2356 a 2382)			

DEMONSTRAÇÕES DO RESULTADO DO EXERCÍCIO SCP METACOP			
CONTAS/ANO	2008	2009	2010
RECEITAS			

Venda de Produtos à Vista	4.711,47	-	-
Receitas Prest. Serviços à Prazo	41.280,70	74.047,53	51.200,79
Receitas Prest. Serviços à Vista	73.703,83	30.262,57	16.461,00
Outras Receitas Financeiras	-	-	11.939,75
TOTAL	119.696,00	104.310,10	79.601,54

DESPESAS			
ICMS	247,04	-	-
ISS	5.659,06	5.215,51	3.383,10
PIS	1.974,99	1.721,13	1.116,42
COFINS	9.096,90	7.927,56	5.142,29
Salários	73.582,23	54.279,03	40.209,62
Férias/Indenizações	-	-	-
13º Salário	2.593,27	3.538,09	-
INSS	15.576,11	12.550,20	8.982,48
FGTS	3.421,44	3.326,03	2.480,00
SAT	1.657,79	1.252,20	1.450,35
Salário Educação	4.317,26	3.527,96	2.524,90
CSLL	98,90	691,26	901,68
IRPJ	164,84	1.152,10	1.502,80
Outras Despesas	-	-	27.000,00
TOTAL	118.389,83	95.181,07	94.693,64
LUCRO/PREJUÍZO			
LUCRO/PREJUÍZO	1.306,17	9.129,03	-15.092,10
FONTE: Livro Diário - Metalúrgica LCR Ltda (fls. 2383 a 2416)			

DEMONSTRAÇÕES DO RESULTADO DO EXERCÍCIO SCP IPACOP			
CONTAS/ANO	2008	2009	2010
RECEITAS			
Anuidades/Mensalidades	250.197,42	241.294,68	172.075,24
Receitas Financeiras	-	-	79.434,73
TOTAL	250.197,42	241.294,68	251.509,97
DESPESAS			
PIS	-	-	-
COFINS	-	-	-
ISS	5.003,94	4.825,87	3.441,49
Salários	146.271,02	156.014,62	104.749,62

Férias/Indenizações	13.435,64	14.349,26	15.210,22
13º Salário	13.435,64	14.349,26	-
INSS	34.628,49	36.942,61	23.991,94
FGTS	12.776,52	13.629,10	9.596,80
SAT	1.731,46	1.847,11	1.199,58
Salário Educação	7.791,36	8.312,12	5.398,20
CSLL	-	-	7.153,42
IRPJ	-	-	11.922,35
Outras Despesas	-	-	123.000,00
TOTAL	235.074,07	250.269,95	305.663,62
LUCRO/PREJUÍZO			
LUCRO	15.123,35	-8.975,27	-54.153,65
FONTE: Livro Diário - Ipade - Instituto para o Desenvolvimento da Educação Ltda (fls. 2417 a 2451)			

DEMONSTRAÇÕES DO RESULTADO DO EXERCÍCIO SCP ORCOP			
CONTAS/ANO	2008	2009	2010
RECEITAS			
Receitas Prest. Serviços à Prazo	-	-	-
Receitas Prest. Serviços à Vista	94.790,87	89.812,80	89.812,80
Outras Receitas Financeiras	42,77	-	-
Aplic. Merc. Aberto Day Trade	1.037.588,00	-	-
Aplic. Merc. Aberto	102.924,26	-	-
Aplicações	-	90.595,73	6.330,95
Juros Comerciais	-	443,93	-
Juros Ativos	-	49,48	-
TOTAL	1.235.345,90	180.901,94	96.143,75
DESPESAS			
ISS	4.739,55	4.490,64	4.490,64
PIS	1.564,02	1481,88	1.481,88
COFINS	7.204,06	6.825,72	6.825,72
Salários	58.103,52	55.613,52	55.613,52
Férias/Indenizações	-	-	-
13º Salário	4.634,46	4.634,46	4.634,46
INSS	12.547,57	12.049,57	12.049,57
FGTS	4.648,32	4.449,12	4.278,51
SAT	677,82	602,42	602,42
Salário Educação	3.638,82	3.494,40	3.494,40
Juro de Mora	69,06	-	-
Multas e Penalidades	154,34	-	-
Perda s/ Aplicações	-	78.727,23	-
Despesas c/ Aplicações	-	5.952,72	180,58
Despesa c/ Aplic. Merc. Aberto	23.540,28	-	-
Perda Aplic. Merc. Aberto Day Trade	1.016.256,39	-	-
Perda Aplic. Merc. Aberto	127.963,00	-	-
CSLL	-	887,30	157,00
IRPJ	-	1.478,82	261,67
Outras Despesas	-	-	664,38

TOTAL	1.265.741,21	180.687,80	94.734,75
LUCRO/PREJUÍZO			
LUCRO/PREJUÍZO	-30.395,31	214,14	1.409,00
FONTE: Livro Diário - Ormel - Organização e Métodos Ltda (fls. 2522 a 2548)			

DEMONSTRAÇÕES DO RESULTADO DO EXERCÍCIO SCP LOPEP			
CONTAS/ANO	2008	2009	2010
RECEITAS			
Receitas Venda de Produtos à Prazo	37.732,23	43.914,25	11.252,00
Receitas Venda de Produtos à à Vista	100.970,77	64.765,95	34.238,62
Outras Receitas Financeiras	-	-	2.825,12
TOTAL	138.703,00	108.680,20	48.315,74
DESPESAS			
ISS	-	-	-
PIS	2.288,59	1.793,23	750,60
COFINS	10.541,43	8.259,69	3.457,29
Salários	82.196,23	52.299,19	10.475,27
Férias/Indenizações	-	-	-
13º Salário	3.134,15	3.668,20	-
INSS	20.008,48	12.617,26	2.431,85
FGTS	7.216,73	4.631,16	904,49
SAT	1.891,43	1.196,73	239,64
Salário Educação	5.485,18	3.471,12	668,23
CSLL	374,27	1.306,84	1.851,47
IRPJ	623,78	2.178,06	3.085,78
Outras Despesas	-	-	15.000,00
TOTAL	133.760,27	91.421,48	38.864,62
LUCRO/PREJUÍZO			
LUCRO	4.942,73	17.258,72	9.451,12
FONTE: Livro Diário - LCR Confeções Loan Ltda (fis. 2614 a 2646)			

DEMONSTRAÇÕES DO RESULTADO DO EXERCÍCIO SCP ESCOP			
CONTAS/ANO	2008	2009	2010
RECEITAS			
Aplicações	101.653,96	77.835,17	82.614,88
Variação Monet. Ativa	239,85	-	11.706,43
TOTAL	101.893,81	77.835,17	94.321,31
DESPESAS			
PIS	662,31	505,92	-
COFINS	3.056,82	2.335,05	-
Salários	-	-	-
Férias/Indenizações	-	-	-
13º Salário	-	-	-
INSS	-	-	-
FGTS	-	-	-
Multas e Penalidades	360,59	-	-
Juros de Mora	32,38	-	-

CSLL	9.170,45	7.005,17	14.148,20
IRPJ	15.284,05	11.675,26	8.488,93
Outras Despesas	-	-	-
TOTAL	28.566,60	21.521,40	22.637,13
LUCRO/PREJUÍZO			
LUCRO	73.327,21	56.313,77	71.684,18
FONTE: Livro Diário - Escola 21 de Março Ltda (fls. 2460 a 2492)			

Já em relação ao segundo questionamento, relacionado à distribuição dos resultados, tal como já informado no item precedente, em que se demonstra o não recebimento por parte da investidora COPEP, também da parte das investidas (SCP) não se vislumbra em seus registros contábeis, nenhum pagamento a título da distribuição de resultado aqui perquirida.

f) Juntar aos autos cópia da DIPJ, dos anos de 2008 a 2010, da interessada (ACEF), da COPEP e de todas pessoas jurídicas com as quais esta última firmou contratos de sociedades em conta de participação:

Foram juntadas cópias das DIPJ relativas aos anos-calendário 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010 (fls. 2467 a 4897).

g) Intimar a interessada a apresentar os elementos comprobatórios que demonstrem se a ACEF contabilizou o recebimento dos valores decorrentes do resgate das partes beneficiárias emitidas pela COPEP e, em caso afirmativo, em que data isso se deu e quais foram os montantes.

Em relação a este quesito verificamos que:

A interessada (ACEF) foi devidamente intimada e apresentou seus assentamentos contábeis dos anos-calendário de 2008 a 2010, através dos quais se verificou que nos anos de 2008 e 2009 não houve recebimento de recursos da COPEP decorrente dos aludidos resgates, permanecendo inalterado nesses anos o saldo de R\$ 15.000.000,00 da conta inerente aos respectivos investimentos, quais sejam: 1261.01 - COPEP. COM. PROD. EDUC. PART. SA (ano de 2008) (fls. 1919) e 1723.02-0001 -COPEP. COM. PROD. EDUC. PART. SA (ano de 2009) (fls. 1923).

Já em relação ao ano de 2010, constata-se na correspondente escrituração contábil o registro de créditos na conta 1723.02-0001 - COPEP. COM. PROD. EDUC. PART. S.A, nas seguintes datas e valores (fls. 1925):

DATA	HISTORICO	VALOR (R\$)
02/09/2010	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	90.000,00
02/09/2010	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	90.000,00
02/09/2010	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	70.000,00
30/09/2010	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	50.000,00
30/09/2010	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	50.000,00
TOTAL		350.000,00

A propósito desse quesito, cuidamos de intimar também a COPEP, mediante Termo de Intimação nº 2 (fls. 1944), a apresentar Relação dos valores pagos a ACEF a título de amortização/resgate de partes beneficiárias nos anos de 2008, 2009 e 2010, com juntada da documentação correspondente. Em resposta recebida em 09/07/2014, referida empresa apresentou uma relação de pagamentos que varavam o ano de 2010, indo até o mês de junho do ano de 2014, a título de amortização/resgates de partes beneficiárias pagos à ACEF, tendo anexado várias cópias dos cheques emitidos(fls. 1946 a 1995).

Em virtude dessa resposta da COPEP e do fato da autoridade julgadora não ter definido, nesse quesito, a abrangência do período dos aludidos resgates, providenciamos, em 09/07/2014, nova intimação à ACEF para que esta apresentasse os elementos comprobatórios, acompanhados dos correspondentes registros contábeis relativos aos recebimentos dos valores decorrentes do resgate das partes beneficiárias emitidas pela COPEP, especificando as datas e montantes recebidos (fls. 1813). Em resposta, que foi recebida em 24/07/2014, nos foram apresentadas cópias das folhas dos livros Razão analítico dos anos de 2010, 2011, 2012, 2013 e 2014, onde constam registrados vários créditos na conta 1723.02-0001 - COPEP. COM. PROD. EDUC. PART. S.A., relativos aos recebimentos dos regates das partes beneficiárias em alusão, acompanhados de cópias dos respectivos cheques, nas seguintes datas e valores (fls. 1814 a 1918):

2011

DATA	HISTÓRICO	VALOR (R\$)
03/02/2011	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	90.000,00
03/02/2011	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	55.000,00
03/02/2011	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	55.000,00
03/02/2011	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	65.000,00
04/02/2011	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	70.000,00
04/02/2011	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	80.000,00
28/04/2011	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	98.000,00
28/04/2011	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	98.000,00
28/04/2011	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	60.000,00
28/04/2011	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	64.000,00
06/06/2011	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	95.000,00
29/09/2011	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	80.000,00
29/09/2011	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	75.000,00
30/09/2011	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	80.000,00
30/09/2011	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	80.000,00
30/09/2011	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	61.000,00
04/10/2011	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	60.000,00
04/10/2011	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	40.000,00
06/10/2011	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	70.000,00
06/10/2011	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	70.000,00
TOTAL		1.446.000,00

2012

DATA	HISTÓRICO	VALOR (R\$)
03/02/2012	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	60.000,00
03/02/2012	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	60.000,00
02/03/2012	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	21.000,00
02/03/2012	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	30.000,00
25/06/2012	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	95.000,00
25/06/2012	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	80.000,00
25/06/2012	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	80.000,00
25/06/2012	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	80.000,00
25/06/2012	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	72.000,00
25/06/2012	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	95.000,00
25/06/2012	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	80.000,00
25/06/2012	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	85.000,00
25/06/2012	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	66.000,00
27/07/2012	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	80.000,00
27/07/2012	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	80.000,00
27/07/2012	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	80.000,00
30/07/2012	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	40.000,00

30/07/2012	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	60.000,00
29/10/2012	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	97.000,00
29/10/2012	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	97.000,00
29/10/2012	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	97.000,00
29/10/2012	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	97.000,00
29/10/2012	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	57.000,00
30/10/2012	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	50.000,00
30/10/2012	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	50.000,00
01/11/2012	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	70.000,00
01/11/2012	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	30.000,00
TOTAL		1.889.000,00

DATA	HISTÓRICO	VALOR (R\$)
02/01/2013	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	90.000,00
04/01/2013	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	70.000,00
TOTAL		160.000,00

2014

DATA	HISTÓRICO	VALOR (R\$)
04/04/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	97.000,00
04/04/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	97.000,00
29/04/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	30.000,00
29/04/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	95.000,00
29/04/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	95.000,00
29/04/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	95.000,00
29/04/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	95.000,00
29/04/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	95.000,00
29/04/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	95.000,00
29/04/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	95.000,00
30/04/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	92.000,00
28/05/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	85.000,00
28/05/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	85.000,00
29/05/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	95.000,00
29/05/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	95.000,00
29/05/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	95.000,00
29/05/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	95.000,00
29/05/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	95.000,00
29/05/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	95.000,00
29/05/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	95.000,00
29/05/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	69.000,00
30/05/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	73.000,00
30/05/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	73.000,00
30/05/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	48.000,00
11/06/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	85.000,00
11/06/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	85.000,00
11/06/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	85.000,00
18/06/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	90.000,00
18/06/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	90.000,00
18/06/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	90.000,00
18/06/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	30.000,00
25/06/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	50.000,00
25/06/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	75.000,00
25/06/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	75.000,00
27/06/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	45.000,00
27/06/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	55.000,00
27/06/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	92.000,00
27/06/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	92.000,00

Processo nº 10380.723668/2010-35
Acórdão n.º **1302-002.285**

S1-C3T2
Fl. 5.030

27/06/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	92.000,00
27/06/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	92.000,00
27/06/2014	REC AMORT ANTEC PBEN 1111	32.000,00
TOTAL		3.239.000,00

A propósito desses pagamentos, convém registrar que os recursos utilizados pela COPEP para fazer face aos mencionados resgates, foram oriundos exclusivamente de devoluções de capital, investido por esta, nas Sociedades em Conta de Participação (SCP) aludidas neste processo, conforme se infere pelos correspondentes registros contábeis adunados às fls. 2040 a 2101, cabendo ainda ressaltar que tais resgates iniciaram-se tão logo se ultimaram os procedimentos para a suspensão da imunidade tributária da interessada.

Por fim, entendemos ser oportuno registrar que tramita no CARF, o processo de nº 10380.723.670/2010-12, em que é interessada uma outra entidade mantenedora do Colégio Christus, denominada Instituto Assistencial de Sporto Educativo - IADE, CNPJ nº 41.409.319/0001-52, a qual também foi fiscalizada de forma concomitante com a empresa ora diligenciada (ACEF), envolvendo fatos semelhantes aos que foram levantados junto à ACEF, sendo que o respectivo processo também foi questionado na segunda instância administrativa, com julgamento favorável a Fazenda Nacional, conforme se pode aferir no Acórdão nº 1301-001345 da 3ª Câmara /1ª Turma Ordinária daquele Conselho (CARF).

Dá-se ciência do presente relatório ao representante legal da empresa diligenciada e aos responsáveis tributários arrolados neste processo, sendo-lhes facultado manifestar-se sobre o seu conteúdo, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que dele tomarem ciência.

Devidamente intimados do resultado das diligências (fls. 4942/4951), os recorrentes não se manifestaram, conforme despacho de fls. 4953, tendo o processo sido devolvido a este colegiado para a conclusão do julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Os recursos voluntários apresentados pelo contribuinte e responsáveis solidários arrolados, são tempestivos e atendem aos pressupostos legais e regimentais. Assim, deles conheço.

Passo a analisar as alegações recursais apresentadas pelos recorrentes.

1. Recurso voluntário interposto por ACEF

1.1 Alegação de nulidade da decisão recorrida

A recorrente ACEF, alega inicialmente a ocorrência de cerceamento de direito de defesa que teria sido perpetrada pela autoridade julgadora de primeira instância ao indeferir o pedido de perícia regularmente formulado em sua impugnação, cuja consequência seria a nulidade do acórdão recorrido.

Examinando o acórdão recorrido, verifica-se que a o colegiado *a quo* fundamentou o indeferimento da perícia nos seguintes termos:

O pedido de perícia será apreciado à luz das seguintes normas integrantes do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal (PAF):

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV - as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93);

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (introduzido pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93).

(...)

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, 'in fine'.

A realização de diligências e perícias tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide. Assim, o deferimento de um pedido dessa natureza pressupõe a necessidade de se conhecer determinada matéria, que o exame dos autos não seja suficiente para revelar.

Diligências e perícias destinam-se à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova

também já incluídos nos autos. Jamais poderão as perícias, porém, estender-se à produção de novas provas ou à reabertura, por via indireta, da ação Fiscal (novas auditorias).

No presente caso, considero o pedido de perícia prescindível, por não existirem dúvidas sobre o conteúdo das provas inseridas nos autos.

Pelo que se extrai do trecho do acórdão recorrido, acima transcrito, a autoridade julgadora de primeira instância considerou desnecessária a realização da perícia solicitada, na medida em que considerou não existirem dúvidas quanto aos elementos trazidos aos autos, seja pela autoridade fiscal, seja pela impugnante, ora recorrente.

Tal decisão, expressamente fundamentada, encontra respaldo no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, de modo que não procede a alegação de cerceamento ao direito de defesa alegado pela recorrente.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade.

1.2 Pedido de realização de perícia

No seu recurso voluntário, a recorrente reitera o pedido de realização de perícia, que fora apresentado em sua impugnação, para resposta aos quesitos formulados nos seguintes termos:

a) A ACEF contabilizou o recebimento dos valores decorrentes do resgate das partes beneficiárias emitidas por COPEP?

b) Caso afirmativa a resposta ao quesito anterior, em que data isso se deu? Quais foram os montantes?

Entendo que o pleito da interessada restou atendido quando da resolução deste colegiado que determinou a realização de diligências, levada a efeito pela autoridade preparadora, uma vez que tal questionamento compôs o rol de providências determinados naquela decisão, tendo sido trazidos aos autos a informação solicitada, conforme relatado.

1.3 Da alegação de nulidade da suspensão de imunidade e da autuação

A recorrente alega que a imunidade foi suspensa e a autuação lavrada, porque o Delegado da Receita federal desconsiderou um investimento feito pela recorrente para considerá-lo como distribuição de lucros, o que não condiz com a verdade.

Defende que o ato jurídico perfeito de compra das partes beneficiárias pela recorrente não poderia ser simplesmente desconsiderado, uma vez que a desconsideração de negócios jurídicos prevista no art. 116 do CTN depende da regulamentação dos procedimentos por lei ordinária.

Aponta que a decisão recorrida tangenciou essa questão ao afirmar não ter havido desconsideração de atos lícitos, nos termos do art. 116 do CTN, mas sim a caracterização de simulação prevista no art. 149 do CTN, mas não foi o que de fato ocorreu.

Aduz que todos os atos praticados pela recorrente foram lícitos e declarados ao Fisco, não havendo nenhuma simulação e que da forma como foi realizada, portanto, toda a

ação fiscal é nula de pleno direito, por ofensa ao disposto na parte final do parágrafo único do art. 116 do CTN.

Observo, inicialmente, que a suspensão da imunidade da associação, ora recorrente, e a consequente exigência dos tributos respectivos por meio dos autos de infração lavrados, observou o disposto nos art. 9º e 14 do CTN, concluindo a autoridade fiscal que foram descumpridos os requisitos inseridos nos incisos I e II do art. 14 daquele Código, que dispõe, *verbis*:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

No curso da ação fiscal instaurada, a autoridade fiscal identificou que a contribuinte, ora recorrente, repassou significativa parcela de suas receitas, auferidas nos anos-calendário 2006 e 2007, para aplicação na atividade de diversas empresas do ramo educacional, comercial, industrial ou de serviços, dirigidas e controladas por pessoas ligadas ao grupo familiar que também controla as instituições de ensino que atuam na cidade de Fortaleza-CE, sob o nome fantasia de "Colégio Christus", da qual a referida associação é uma das mantenedoras (vide documentos fls. 4898/4918).

Ocorre que tal destinação de recursos não se deu de maneira direta, mas sim por meio de outra pessoa jurídica, denominada Comércio de Produtos Educacionais e Participação S/A - COPEP, mediante a aquisição, pela recorrente, de títulos emitidos pela empresa COPEP sob a forma de Partes Beneficiárias, previstas no art. 46 a 51 da Lei da SA (Lei nº 6.404/1976) e posterior, e imediata, transferência desses recursos às pessoas jurídicas ligadas aos controladores do "Colégio Christus", por meio de Sociedades em Conta de Participação - SCP, constituídas pela COPEP com tais empresas, que seriam os sócios ostensivos.

Sobre a empresa COPEP, emitente dos títulos (Partes beneficiárias) a autoridade fiscal consignou na Notificação Fiscal de Suspensão de Imunidade (fls. 2/3), *verbis*:

A respeito da empresa alienante dos títulos acima referenciados, denominada COPEP-Comércio de Produtos Educacionais e Participação S/A, consta dos

registros da Junta Comercial do Estado do Ceará - JUCEC que a mesma foi constituída sob a forma de Sociedade Anônima na data de 13/10/2005, tendo por únicos acionistas o Sr. Antonio Reginaldo Gurgel de Lima e sua esposa Glória Stela Gurgel de Oliveira Lima, conforme Boletim de Subscrição de Ações da mesma data, figurando o primeiro como diretor-presidente da companhia. Segundo consta das declarações de rendimentos (DIRPF) apresentadas à Receita Federal nos anos de 2007 a 2009, essas pessoas são desprovidas de patrimônio e residem na periferia desta capital, num conjunto habitacional de baixa renda, precisamente à Av. Paulino Rocha, 50, Rua G, casa 134 - Cajazeiras-Fortaleza/CE, conforme pudemos constatar "in loco". Vê-se ainda nas ditas declarações que os rendimentos auferidos por ambos, durante esses anos situaram-se na faixa de isenção do IRPF, exceto em 2008 em que a Sra. Glória declarou rendimentos na faixa de R\$ 21.000,00. Ao endereço domiciliar da COPEP, que fica à Rua Sabino Monte, 4288 - sala 01 - Bairro São João do Tauape -Fortaleza/CE, esta fiscalização compareceu por duas vezes, nas datas de 02/12/2009 e 12/08/2010, e em nenhuma dessas oportunidades detectamos sinal de seu funcionamento, pois o local se encontrava fechado, apesar de estarmos em horário comercial e não havia na entrada do imóvel nenhuma placa indicativa da existência dessa empresa naquele local, fato que também não era do conhecimento da vizinhança, conforme pudemos sondar na ocasião. Os livros de sua contabilidade, que nos foram apresentados por um procurador, indicam um patrimônio constituído basicamente pelos investimentos ora questionados, tendo nos anos de 2006 e 2007 apresentado resultados ínfimos, sendo R\$ 41.104,46 de prejuízo em 2006 e lucro de R\$ 4.627,20 em 2007, formados unicamente por despesas e receitas de natureza financeira e tributária, denotando total ausência de atividade operacional voltadas ao seu objeto social.

Estes fatos, por si só, já seriam suficientes para desenquadrar a ACEF do benefício da imunidade pretendida, eis que salta aos olhos o despropósito com que estes supostos "investimentos" foram realizados na aquisição de "partes beneficiárias", estranhos ao objeto de uma instituição educacional, tendo ainda por agravante o fato de que a sociedade investida (COPEP) não oferecia qualquer atrativo econômico para que aportes dessa magnitude fossem nela realizados, muito menos por uma instituição educacional. Na verdade, não se concebe de sã consciência que uma entidade que se diz mantenedora de um grande educandário como é o Colégio Christus - um dos mais bem conceituados estabelecimentos de ensino de nossa capital - pudesse redirecionar os investimentos que deveria fazer dentro de seus objetivos institucionais, para uma empresa inoperante, desprovida de patrimônio e controlada por terceiros, tal como visto no presente caso, até porque, o único retorno financeiro para essa espécie de investimento consiste na participação nos lucros da investida (art. 46 da Lei 6.404/76), o que inexistia nessa tal COPEP.

Na sequência a autoridade fiscal descreveu o real destino dos recursos, qual seja o aporte em empresas de variados ramos de atividade, todas dirigidas e controladas por pessoas ligadas ao grupo familiar que também controla as instituições de ensino que atuam na cidade de Fortaleza-CE, sob o nome fantasia de "Colégio Christus", por meio da criação de Sociedades em Conta de Participação, nas quais a COPEP figura como a sócia-oculta.

A autoridade fiscal trouxe aos autos diversos elementos, que serão devidamente examinados adiante, que demonstrariam a ocorrência de simulação quanto à real destinação dos recursos da entidade imune, caracterizando ao mesmo tempo a distribuição (indevida) de significativa parcela das receitas da entidade (violação do inc. I do art. 14 do CTN) e desvio na aplicação dos recursos em empreendimentos fora dos objetivos institucionais da associação (violação ao inc. II do art. 14 do CTN).

Nota-se que o raciocínio deduzido pela fiscalização prescinde da desconsideração do negócio jurídico supostamente praticado pela recorrente, concernente na aquisição das partes beneficiárias da empresa COPEP, na medida em que demonstrou que todos os atos praticados tiveram como objeto desviar recursos da fiscalizada, que deveriam ser aplicados em seus objetivos institucionais, em benefício de outras pessoas, o que viola dois requisitos essenciais para o gozo da imunidade fiscal.

Ou seja, o que o Fisco intenta demonstrar no Termo de Suspensão da Imunidade e no Auto de Infração é que, por meio de pactos simulatórios, a recorrente desviou-se de sua finalidade na aplicação dos recursos gerados em sua atividade (imune), do que resulta, necessariamente, a perda da imunidade tributária nos períodos sob exame. Isto tudo, independente de desconsiderar atos ou negócios jurídicos que tenham sido praticados, mas simplesmente identificando seu real alcance.

Ora, se e uma vez caracterizado o desvio dos recursos dos objetivos institucionais da recorrente, o que se analisará quando forem apreciadas as razões de mérito, revela-se correta a suspensão da imunidade e a consequente realização do lançamento para cobrança dos tributos suspensos, não havendo que se falar em nulidade do lançamento.

Relevante observar que a autoridade fiscal fundamentou o lançamento (auto de infração - fls. 409) no artigo 149, inc. VII do CTN¹, que prevê o lançamento de ofício quando comprova que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação.

Para tanto, não exige o Código Tributário a necessidade de desconsideração prévia do negócio jurídico para que se proceda ao lançamento dos tributos devidos, tal como se extrai da lição de Marco Aurélio Greco, citada no acórdão recorrido, *verbis*:

[...]

Corroborando esse entendimento, de que o parágrafo único do art. 116 do CTN não se aplica aos casos de dolo, fraude ou simulação, é precisa a lição do professor Marco Aurélio Greco²:

[...] merece referência o fato de a matéria regulada neste dispositivo [CTN, art. 116, parágrafo único] não se confundir com as hipóteses previstas no art. 149 do CTN, particularmente a do seu inciso VII. De fato, neste último, está previsto o lançamento de ofício “quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”.

Vale dizer, estes casos não são de procedimentos específicos, prévios à desconsideração dos atos ou negócios. Havendo dolo, fraude ou simulação aplica-se diretamente o inciso VII do art. 149 do CTN com a realização do lançamento de ofício. Não são casos do artigo 116, parágrafo único.

Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a alegação de nulidade do lançamento.

¹ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
[...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

[...]

² Greco, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3ª Ed. - São Paulo: Dialética, 2011, p. 546/547.

1.4 Das alegações de mérito

1.4.1 Suspensão da Imunidade

No mérito, a recorrente sustenta a regularidade das operações praticadas e contesta a suspensão da imunidade, pois não teria havido qualquer desvio na aplicação de recursos de sua atividade, mas mero investimento com vistas à futuro incremento das suas atividades.

Antes de adentrar às razões de mérito apresentadas pela recorrente, e com vistas à análise dos elementos dos autos, é importante compreender as normas que regem o funcionamento das instituições de educação.

A Lei nº 9.394, de 20/12/1996 classifica as instituições de ensino e suas categorias, *verbis*:

Art. 19. As instituições de ensino dos diferentes níveis classificam-se nas seguintes categorias administrativas:

I - públicas, assim entendidas as criadas ou incorporadas, mantidas e administradas pelo Poder Público;

II - privadas, assim entendidas as mantidas e administradas por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado.

Art. 20. As instituições privadas de ensino se enquadrarão nas seguintes categorias:

I - particulares em sentido estrito, assim entendidas as que são instituídas e mantidas por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas de direito privado que não apresentem as características dos incisos abaixo;

II - comunitárias, assim entendidas as que são instituídas por grupos de pessoas físicas ou por uma ou mais pessoas jurídicas, inclusive cooperativas educacionais, sem fins lucrativos, que incluam na sua entidade mantenedora representantes da comunidade;

III - confessionais, assim entendidas as que são instituídas por grupos de pessoas físicas ou por uma ou mais pessoas jurídicas que atendem a orientação confessional e ideologia específicas e ao disposto no inciso anterior;

IV - filantrópicas, na forma da lei.

O Parecer do Conselho Nacional de Educação CNE/CES 282/2002, homologado pelo Ministro da Educação em Despacho publicado no Diário Oficial da União de 21/10/2002 ao analisar o Estatutos de Universidades e Regimentos de IES não universitárias, descreve a peculiaridade da organização e funcionamento das instituições de ensino no Brasil.

Embora o referido parecer concentre-se nos estabelecimentos de nível superior, observa que os princípios e normas nele estudados aplicam-se na maior parte dos estabelecimentos de ensino de todos os níveis, de modo que tomo de empréstimo os

fragmentos de texto abaixo transcritos para uma melhor compreensão do universo em que se insere a contribuinte, como mantenedora de uma instituição de educação:

As instituições de ensino superior brasileiras têm sido historicamente organizadas de um modo peculiar, que adota em porção substancial as normas de regência correntes para os entes coletivos, sejam eles de natureza pública ou privada (nesse último caso também para os entes individuais). Essa idiossincrasia reside no caráter bipartido que as identifica, e que é mais notável nos estabelecimentos particulares, não obstante estar presente nas públicas. Vejamos do que se trata. Mas registra-se, em passant, que apesar de os princípios e normas aqui estudados aplicarem-se na maior parte aos estabelecimentos de ensino de todos os níveis, o objeto deste trabalho concentra-se com exclusividade nos de nível superior.

Ao perceberem que há duas órbitas de atuação nitidamente diversas e apartadas, embora umbilicalmente conectadas - uma acadêmica e uma econômica - naturalmente resultaram estabelecidas duas estruturas organizacionais, cada uma com o visio e com a composição formal que lhe assegurasse efetividade. Nascem daí as figuras da mantenedora e da mantida.

Incumbe à mantenedora constituir patrimônio e rendimentos capazes de proporcionar instalações físicas e recursos humanos suficientes para a mantida funcionar. Cabe-lhe também, e decerto, gerir tais insumos de modo a garantir a continuidade e o desenvolvimento das atividades da mantida.

Já a essa última cabe cumprir o objetivo central de instituição da mantenedora, que consiste na implantação e no funcionamento de um estabelecimento de ensino superior. Cabe-lhe, então, promover o ensino, a pesquisa e a extensão em nível superior (Constituição Federal, arts. 205 a 214), nos termos explicitados no art. 43 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996). O dispositivo tem a seguinte redação (sic):

[...]

É precisamente dos objetivos que identificam uma e outra que se extrai importantíssima diferença em suas estruturas formais. Por atuar no campo econômico, de natureza jurídica eminentemente obrigacional e patrimonial, impõe-se à mantenedora ser dotada de personalidade. Porque é da personalidade que decorre a capacidade de adquirir direitos e contrair obrigações (Código Civil, art. 1º). É também dela que advém a responsabilidade, compreendida como o dever de reparar a lesão de direito, seja na órbita civil, na administrativa ou na penal. Por isto, correta a disposição do art. 3º do Decreto nº 3.860, de 9 de julho de 2001, ao expressamente admitir que a mantenedora poderá ser pessoa física ou jurídica, e, nesse último caso, organizada sob quaisquer das formas admitidas na legislação civil e comercial. Admite-se então que a mantenedora poderá ser um indivíduo ou um ente coletivo, de fins lucrativos ou não. Se de fins lucrativos, a entidade poderá se revestir da forma civil (sociedade civil ou associação - Cód. Civil, arts. 1.363 a 1.409, ou fundação - Cód. Civil, arts. 24 a 30), ou da forma comercial (sociedade por quotas, de responsabilidade limitada - Dec.-lei nº 4.708/12, ou sociedade anônima - Lei nº 6.404/76). Discute-se hodiernamente se o ente coletivo mantenedor pode se organizar sob a forma de cooperativa, nos termos do que dispõe a Lei nº 5.674, de 16 de dezembro de 1971, mas não há até o momento entendimento definido sobre a matéria.

Já a mantenedora, não obstante tenha a seu cargo a tarefa de realizar o objetivo precípua de criação de sua mantida, e de atuar como agente delegado do dever de Estado de prestar educação formal à população (Constituição Federal, art.

205), desempenha tais atribuições por conta e responsabilidade própria. E é exatamente aí que estão fixados os limites de sua responsabilidade, ou seja, de prestar educação formal na conformidade das diretrizes e bases definidas em lei, com observância das normas gerais de educação (Constituição Federal, art. 22, XXIV, e LDB, art. 9º, VII). Trata-se, portanto, de uma responsabilidade de cunho administrativo, ínsita à competência delegada de execução de tarefa estatal. Essa responsabilidade decorre da integração de cada instituição de ensino em um sistema, federal ou estadual. No primeiro inserem-se as mantidas pela União e pela iniciativa privada (LDB, art. 16). Na segunda estão compreendidas as mantidas pelos estados-membros e pelos municípios (LDB, art. 17). Essas relações ex lege estabelecem um liame ordinatório em nome do dever de assegurar padrão de qualidade (Constituição Federal, art. 206, VII) e um subordinante para garantia da coercitividade das normas gerais de educação (Constituição Federal, art. 209, I, e LDB).

Estas características ressaltam a peculiaridade de não haver razão alguma para que a entidade mantida seja dotada de personalidade, em se tratando de ente de direito privado. Assim, convivem, de um lado a pessoa mantenedora, com sua capacidade para contrair direitos e obrigações, e com sua responsabilidade civil, administrativa e penal, pelos atos que praticar na órbita econômica; de outro lado fica o ente mantido, despersonalizado, embora titular de direitos e obrigações no campo educacional, e impregnado de responsabilidade administrativa nessa matéria.

[...]

Já os estabelecimentos de ensino não universitários (Dec. nº 3.860/2001, art. 7º, III) devem, em um único documento que a Lei nº 9.131 denomina de regimento, dispor sobre suas características institucionais, sua estrutura organizacional, relacionamento com o ente mantenedor, e sua operacionalidade acadêmica. Tal ato deve instruir pedido de credenciamento, segundo o disposto no art. 20, VIII, do Dec. nº 3.860/2001, e será submetido a aprovação do Sr. Ministro de Estado da Educação. O mesmo ocorrerá toda vez que o colegiado superior da instituição de ensino deliberar pela alteração de regra regimental.

Por estas razões, o art. 88, §1º da LDB estabeleceu que as instituições educacionais deverão adaptar seus estatutos (entes universitários) e regimentos (entes não universitários) às normas por ela introduzidas, submetendo-os, na forma do disposto na mencionada Lei nº 9.131/95, a aprovação do poder público.

(grifei)

Quanto aos elementos contidos nos autos, releva destacar para análise o que segue.

Do exame dos autos, verifica-se que mediante o Ofício nº 1212/05, de 12 de dezembro de 2005 (fls. 622), o "Colégio Christus", por meio de uma de suas mantenedoras APEL - Associação Pró-ensino Ltda, solicitou ao Conselho de Educação do Ceará a inclusão de três novas entidades como mantenedoras do Colégio Christus, entre elas a ACEF - Associação Cultura e Educacional de Fortaleza, ora fiscalizada.

Na Ficha de Identificação - Instituição Privada (fls. 623), anexada ao pedido de inclusão, consta a relação de entidades mantenedoras do Colégio Christus até aquela data, compostas por 6 instituições, sendo cinco com a natureza jurídica de "Sociedade Limitada" e uma de "Associação", conforme abaixo:

Mantenedoras :
 (APEL) Associação Pró-Ensino S/C Ltda. - CNPJ 01.434.589/0001-07 *red. 1/2/2006*
 Atividade Econômica : Ensino Natureza Jurídica : Sociedade Limitada
 Representante Legal : David L. C. Rocha
 Sócios : David L. C. Rocha, Estevão L. C. Rocha, Mauricio L. C. Rocha
 Instituto Pedagógico Christus S/C Ltda. - CNPJ 63.696.854/001-50 *Just. Carlos, 950*
 Atividade Econômica : Ensino Natureza Jurídica : Sociedade Limitada
 Representante Legal : Roberto de Carvalho Rocha
 Sócios : Roberto de Carvalho Rocha, Maria Lucia Lima de Carvalho Rocha, José Lima de
 Carvalho Rocha, Eduardo Lima de Carvalho Rocha, David Lima de Carvalho Rocha,
 Estevão Lima de Carvalho Rocha, Mauricio Lima de Carvalho Rocha.
 (ADE) Associação Desportiva e de Educação Juvenil - CNPJ 06.573.943/0001-90
 Atividade Econômica : Ensino Natureza Jurídica : Associação
 Representante Legal : José L. C. Rocha
 Sócios : José Lima de Carvalho Rocha, Eduardo Lima de Carvalho Rocha, David Lima de
 Carvalho Rocha, Estevão Lima de Carvalho Rocha, Mauricio Lima de Carvalho Rocha.
 Instituto Educacional Christus Ltda. - CNPJ 41.595.505/0001-23
 Atividade Econômica : Ensino Natureza Jurídica : Sociedade Limitada
 Representante Legal : José L. C. Rocha
 Sócios : José Lima de Carvalho Rocha, Estevão Lima de Carvalho Rocha.
 Instituto Educacional Santa Maria Ltda. - CNPJ 41.629.650/0001-88 *Just. Carlos, 620*
 Atividade Econômica : Ensino Natureza Jurídica : Sociedade Limitada
 Representante Legal : David L. C. Rocha
 Sócios : José Lima de Carvalho Rocha, David Lima de Carvalho Rocha.
 (Escola 21 de Março) - CNPJ 03.385.687/0001-19 *Humilidade, 1300*
 Atividade Econômica : Ensino Natureza Jurídica : Sociedade Limitada
 Representante Legal : David L. C. Rocha
 Sócios : David Lima de Carvalho Rocha, Estevão Lima de Carvalho Rocha

Observa-se que, em comum, todas as entidades tinham em seu quadro social, membros da família "Carvalho Rocha".

De acordo com a informação contida na Notificação Fiscal de Suspensão de Imunidade (fls.2/7), o Colégio Christus é uma escola tradicional de Fortaleza, pertencente à família Carvalho Rocha, fundada há mais de 50 anos pelo Sr. Roberto de Carvalho Rocha, que desde então esteve à frente de sua administração junto com sua esposa Maria Lucia de Carvalho Rocha e, posteriormente, seu filho José Lima de Carvalho Rocha, que nos anos de 2006 e 2007 era o diretor-geral da instituição.

Não obstante o extenso rol de entidades mantenedoras do Colégio Christus, os proprietários houveram por bem adicionar mais três entidades como mantenedoras, sendo duas delas com caráter de associação sem fins lucrativos (ACEF e IADE).

Embora a autorização para inclusão da ACEF, ora recorrente, como uma das mantenedoras do Colégio Christus, tenha sido formalmente aprovada em 20/09/2006, por meio do Parecer 0415/2006 do Conselho de Educação do Ceará (fls. 625/628), verifica-se pelos contratos de prestação de serviços educacionais (fls. 1044/1164) que, pelo menos, desde o mês de dezembro de 2005 a recorrente passou a atuar como uma das entidades mantenedoras do referido colégio, contratando o recebimento de anuidades com os alunos e seus responsáveis legais.

Observa-se, também, que, não obstante tivesse iniciado suas atividades como mantenedora do Colégio Christus no final de 2005 e início de 2006, já no mês de fevereiro/2006, a recorrente contratou com a empresa COPEP a aquisição de 5.000 partes beneficiárias daquela empresa, ao valor de R\$ 2.500.000,00, a serem pagas em março, abril e maio de 2006. Um mês depois (março/2006), contratou a aquisição de mais 10.000 partes beneficiárias da empresa COPEP, ao valor de R\$ 5.000.000,00, a serem pagas em junho,

agosto e outubro de 2006. E, em novembro de 2006, volta a contratar a aquisição de mais 5.000 partes beneficiárias emitidas pela COPEP, pelo valor de R\$ 2.500.000,00, a serem pagos em dezembro/2006 e março de 2.007 (fls. 55 a 58).

Em que pese as aquisições tenham sido contratadas para pagamentos em parcelas mensais fixas, com vencimento certo, verifica-se pelo Livro Razão da recorrente (fls. 35 a 37), que foram realizados ao longo dos meses de 2006, diversos pagamentos pela recorrente à empresa COPEP em datas e valores sem qualquer correlação com o que foi avençado.

Com relação à empresa emitente dos certificados de partes beneficiárias, empresa COPEP, já se transcreveu neste voto trechos do Termo de Notificação de Suspensão de Imunidade que informa que tratava-se de empresa recém criada (Outubro de 2005), com capital diminuto (R\$ 2.000,00), com apenas dois sócios também desprovidos de patrimônio e renda (de acordo com informações na suas Declarações de Imposto de Renda - DIRPF), residentes em conjuntos habitacionais de população de baixa renda, na periferia de Fortaleza. Informa, ainda, a autoridade fiscal que em visita ao endereço de seu domicílio informado pela empresa, não encontrou nenhuma atividade, sem qualquer indício de sua existência, inclusive para os vizinhos do endereço. Por fim, a contabilidade apresentada por um procurador, registra um patrimônio constituído basicamente dos investimentos nas SCP para as quais foram carreados os recursos obtidos com a venda dos títulos de partes beneficiárias.

Outro aspecto peculiar, destacado pelo Fisco, foi o destino final dado aos recursos, conforme descrito na Informação Fiscal (fls. 375 a 380) que fundamenta o Ato Declaratório de Suspensão da Imunidade, *verbis*:

17. Porém, o investimento nos títulos supracitados teve outro destino daquele da COPEP. Na conta bancária desta empresa restou apenas o suficiente para cobrir seus custos financeiros decorrentes de transferência do capital recebido. De fato, o relato da notificação fiscal do Sefis demonstra cabalmente o verdadeiro destino dos recursos desviados da ACEF para sociedades em conta de participação - SCP. Assim discorreu a autoridade fiscalizadora:

“....de acordo com os extratos bancários e os assentamentos contábeis da COPEP, os recursos vindos da ACEF, tão logo adentraram à conta bancária daquela, foram debitados por saques e transferências tendo por destinatárias diversas empresas vinculadas à família proprietária do Colégio Christus. Desta feita, as operações se deram a pretexto de investimentos feitos pela COPEP em "Sociedades em Conta de Participação" (SCP), as mais diversas, tendo todas elas, por sócios ostensivos, empresas do grupo familiar supracitado. Os assentamentos contábeis da COPEP e os contratos que nos foram apresentados por seu representante, identificam as diversas sociedades (SCP) criadas para este fim, tendo cada uma delas, por sócia ostensiva, uma das seguintes empresas ligadas aos familiares dos proprietários do Colégio Christus. São elas: GRAFEL – Gráfica e Editora Ltda (sócia ostensiva da SCP EDICOP), APEL – Associação Pro – Ensino S/C Ltda (sócia ostensiva da SCP APECOP), Instituto Educacional Christus (sócia ostensiva da SCP IECOP), Copy Vip Comercio (sócia ostensiva da SCP COPCOP), Gráfica e Editora LCR Ltda (sócia ostensiva da SCP GRACOP), Metalúrgica LCR

Ltda (sócia ostensiva da SCP METACOP), Construtora e Imobiliária LCR Ltda (sócia ostensiva da SCP CONCOPI), IPADE - Instituto p/ Desenvolvimento da Educação Ltda (sócia ostensiva da SCP IPACOP), LCR Viagens e Turismo Ltda (sócia ostensiva da SCP COPIUR), ORMEL – Organização e Métodos Ltda (sócia ostensiva da SCP ORCOP), Comercial LCR e Representações Ltda (sócia ostensiva da SCP COPIOM), LCR Confeções Loan Ltda (sócia ostensiva da SCP LOPIPI), ELO Distribuidora Ltda (sócia ostensiva da SCP ELOCOP), Auto Vale Veículos Ltda (sócia ostensiva da SCP AUTOCOP), Escola 21 de Março (sócia ostensiva da SCP ESCOP) e Novem Construções Ltda (sócia ostensiva da SCP NOVCOPI).

A propósito dessas tais "Sociedades em Conta de Participação", é relevante enfatizar que os contratos de constituição das mesmas indicam uma participação das sócias ostensivas acima citadas em valores meramente simbólicos, que não passavam de 1% do capital destacado para cada SCP, exceto a participação da LCR Viagens Ltda. na SCP COPIUR que foi de 2%, cabendo todo o restante das integralizações à COPIPI. Mesmo assim, nenhum centavo de lucro, oriundo desses "negócios", se vê registrado na contabilidade desta.

Convém registrar que essa mesma prática foi igualmente adotada por uma outra entidade, também mantenedora do Colégio Christus, denominada IADE – Instituto Assistencial de Sporto Educativo, que durante o ano de 2007, usando desse mesmo "modus operandi", efetuou remessas para as empresas acima citadas, através da COPIPI, conforme apurado em procedimento fiscal que, de forma concomitante, se encontra em curso junto àquela entidade, por ordem do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0310100-2010-00378-5."

A respeito da Constituição das Sociedades em Conta de Participação entre a Copepi (contratos às fls. 59 a 108), além dos aspectos já destacados pela fiscalização e pelo acórdão recorrido, constata-se em todos os contratos que:

- a) a SCP tem prazo de duração indeterminado;
- b) a sociedade poderá ser extinta por decisão isolada do sócio-ostensivo;
- c) caso seja o sócio-participante que deseje a extinção da sociedade, não terá direito à devolução do Capital Social integralizado;
- d) não há cláusula dispondo sobre a forma e prazo para repartição de resultados;
- e) o objeto social da SCP é o mesmo desenvolvido pelo sócio-ostensivo; e
- f) a contribuição de capital do sócio-ostensivo varia de 1 a 2% do capital total.

Por fim, para concluir o panorama fático, antes de iniciar a análise dos argumentos da recorrente em face da acusação fiscal, trago algumas observações em face das diligências determinadas por este colegiado:

I - Entre as pessoas jurídicas que receberam aporte de recursos repassados pela empresa COPEP, via criação da SCP ou mediante empréstimo (neste caso, apenas o Instituto de Educação e Cultura Sapiens Ltda), cinco delas têm como ramo de atividade o ensino em seus diversos níveis, sendo que quatro delas também eram mantenedoras do Colégio Christus (APEL, Instituto Educacional Christus, Escola 21 de Março e Instituto de Educação e Cultura Sapiens), todas com finalidade lucrativa.

II- A **APEL - Associação Pro-Ensino Ltda**, que recebeu aportes via SCP, no montante de R\$ 1.100.000,00 em 2006 e R\$ 457.000,00 em 2007, tinha como sócios, à época dos fatos ora examinados, Ormel - Organização e Métodos Ltda, Eduardo Lima de Carvalho Rocha, David Lima de Carvalho Rocha, Estevão Lima de Carvalho Rocha e Maurício Lima de Carvalho Rocha, cada um detendo 20% das quotas, e era administrada pelos sócios: **David Lima de Carvalho Rocha e Estevão Lima de Carvalho Rocha**. De acordo com as DIPJ's juntadas pela autoridade preparadora, esta empresa apurou seus resultados pelo lucro real, tendo informado prejuízos na ficha 6-A, no montante de R\$ 1.443.424,88 (fls. 2840/2841) em 2006 e de R\$ 1.685.857,28 (fls. 2867/2868) em 2007.

III - O **Instituto Educacional Christus Ltda**, que recebeu aportes via SCP, no montante de R\$ 1.400.000,00 em 2006 e de R\$ 200.000,00 em 2007, tinha como sócios, à época dos fatos ora examinados, José Lima de Carvalho Rocha, Estevão Lima de Carvalho Rocha, Maurício Lima de Carvalho Rocha e Eduardo Lima de Carvalho Rocha, cada qual detendo 25% das quotas, cabendo a administração ao sócio **José Lima de Carvalho**. De acordo com as DIPJ's juntadas pela autoridade preparadora, esta empresa apurou seus resultados pelo lucro presumido, tendo informado Receitas tributáveis de apenas R\$ 124.033,40 em 2006 (fls. 2991 a 2994) e de R\$ 125.501,61 em 2007 (fls. 3004 a 3007).

IV - O **IPADE - Instituto para o Desenvolvimento da Educação Ltda**, que recebeu aportes via SCP, no montante de R\$ 1.484.000,00 em 2006 e de R\$ 1.016.000,00 em 2007, tinha como sócios, à época dos fatos ora examinados, José Lima de Carvalho Rocha e Estevão Lima de Carvalho Rocha, cada um detendo 50% das quotas sociais, cabendo a administração ao sócio **José Lima de Carvalho**. De acordo com as DIPJ's juntadas pela autoridade preparadora, esta empresa apurou seus resultados pelo lucro real, tendo informado, em 2006, na ficha 6-A, prejuízos no montante de R\$ 303.748,64 (fls. 3064/3065) e lucro líquido, no ano de 2007, no montante de R\$ 504.911,27 (fls. 3091/3092).

V - A **Escola 31 de Março Ltda**, que recebeu aportes via SCP, no montante de R\$ 650.000,00 em 2007, tinha como sócios, à época dos fatos ora examinados, Estevão Lima de Carvalho Rocha, David Lima de Carvalho Rocha, cada qual detendo 50% das quotas, cabendo a administração ao sócio **David Lima de Carvalho Rocha**. De acordo com as DIPJ's juntadas pela autoridade preparadora, esta empresa apurou seus resultados pelo lucro presumido no ano de 2007, tendo informado uma receita bruta total de R\$ 1.841.331,93 em 2006 (fls. 3224/3227) e de R\$ 2.122.707,88 em 2007 (fls. 3237/3240).

VI - O **Instituto de Educação e Cultura Sapiens Ltda**, que recebeu aportes via empréstimo da COPEP, à taxa de juros mensal de 0,10%, no montante de R\$ 1.300.000,00 em 2006, tinha como sócios, à época dos fatos ora examinados, Eduardo Lima de Carvalho Rocha e Maurício Lima de Carvalho Rocha, detendo o primeiro 90% das quotas e o segundo 10% das quotas, cabendo a gerência ao sócio **Maurício Lima de Carvalho Rocha**. De acordo com as DIPJ's juntadas pela autoridade preparadora, esta empresa apurou seus resultados pelo

Simplex e Simplex Nacional, tendo informado uma receita bruta total de R\$ 1.329.678,71 em 2006 (fls. 3303) e de R\$ 2.101.856,00 em 2007 (fls. 3326 a 3328).

VII- As demais empresas beneficiárias dos repasses da COPEP, via SCP, exceto a Grafel, eram todas controladas e/ou gerenciadas por membros da família Carvalho Rocha, controladora e gestora das empresas mantenedoras do Colégio Christus, conforme consta da resposta ao item **b** da solicitação de diligências.

VII - Com relação às Sociedades em Conta de Participação, a autoridade fiscal diligenciadora solicitou às sócias-ostensivas indicadas nos contratos, a apresentação dos registros contábeis que demonstrassem as operações das SCP nos anos de 2008 a 2010. Apenas as empresas Apel, Copy Vip, Gráfica e Editora Ltda, Metalúrgica LCR, Ipade, Ormel, LCR Confecções Loan Ltda, Escola 21 de Março, Construtora LCR e Grafel, Novem e Autovale, apresentaram seus livros Diário e Razão, através dos quais a fiscalização procedeu ao levantamento dos resultados das respectivas SCP, com exceção das empresas Construtora LCR, Grafeí, Novem e Autovale, que não tinham nenhum registro, em suas contabilidades, relativos às SCP das quais participavam como ostensivas. As empresas Comercial LCR, Elo, Instituto Christus e LCR Viagens, optantes pelo lucro presumido, apresentaram apenas o livro Caixa, nos quais a fiscalização não identificou lançamentos de despesas ou de receitas das respectivas SCP.

VIII- De acordo com a resposta ao item **d** da solicitação de diligências a fiscalização constatou na escrituração da empresa COPEP que não há registro de valores recebidos a título de resultado nas SCP que constituiu com os recursos obtidos com a alienação das partes beneficiárias à ACEF. Identificou apenas "registros do reconhecimento meramente escritural, de sua participação no lucro/prejuízo de algumas SCP".

IX - Cotejando os valores levantados pela fiscalização a partir das demonstrações financeiras apresentadas pelas sócias-ostensivas que apresentaram algum registro contábil das SCP, nos anos de 2008 a 2010, com os valores "investidos" pela sócia-participante (COPEP) em cada uma delas é possível identificar o contraste entre os montantes aplicados e as receitas e resultados supostamente gerados, conforme tabela abaixo:

Recursos Repassados da COPEP para Sócias Ostensivas de SCP (em R\$)			Receitas da SCP			Resultados SCP		
Destinatárias dos Recursos		Total Repassado	2008	2009	2010	2008	2009	2010
Sócia Ostensiva	SCP							
GRAFEL - Gráfica e Editora Ltda	EDICOP	55.540,00						
APEL – Assoc. Pro-Ensino S/C Ltda	APECOP	1.557.000,00	246.536,85	284.304,86	167.153,19	2.207,79	16.526,45	19.131,65
Instituto Educacional Christus	IECOP	1.600.000,00						
Copy Vip Comércio	COPCOP	880.000,00	164.942,83	148.621,06	126.935,91	14.747,08	8.335,27	4.321,53
Gráfica e Editora LCR Ltda	GRACOP	1.300.000,00	120.454,60	111.452,81	83.981,96	40,26	13.143,66	15.531,36
Metalúrgica LCR Ltda	METACOP	1.400.000,00	119.696,00	104.310,10	79.601,54	1.306,17	9.129,03	15.092,10
Construtora e Imob. LCR Ltda	CONCOP	1.660.000,00						
IPADE- Inst. p/Desenvol. Educ. Ltda	IPACOP	2.500.000,00	250.197,42	241.294,68	251.509,97	15.123,35	8.975,27	54.153,65

<i>LCR Viagens e Turismo Ltda</i>	<i>COPTUR</i>	<i>50.000,00</i>						
<i>ORMEL Organização e Métodos Ltda</i>	<i>ORCOP</i>	<i>630.000,00</i>	1.235.345,90	180.901,94	96.143,75	- 30.395,31	214,14	1.409,00
<i>Comercial LCR e Represent. Ltda</i>	<i>COPCOM</i>	<i>200.000,00</i>						
<i>LCR Confeções Loan Ltda</i>	<i>LOPEP</i>	<i>300.000,00</i>	138.703,00	108.680,20	48.315,74	4.942,73	17.258,72	9.451,12
<i>ELO Distribuidora Ltda</i>	<i>ELOCOP</i>	<i>750.800,00</i>						
<i>Auto Vale Veículos Ltda</i>	<i>AUTOCOP</i>	<i>100.000,00</i>						
<i>Escola 21 de Março</i>	<i>ESCOPEP</i>	<i>650.000,00</i>	101.893,81	77.835,17	94.321,31	73.327,21	56.313,77	71.684,18
<i>Novem Construções Ltda</i>	<i>NOVCOP</i>	<i>600.000,00</i>						

X - A fiscalização identificou a devolução por parte da COPEP à ACEF a título de amortização antecipada das partes beneficiárias a partir do ano de 2010, nos seguintes montantes: ano 2010: R\$ 350.000,00; ano 2011: R\$ 1.446.000,00; ano 2012: R\$ 1.889.000,00; ano 2013: R\$ 160.000,00 e ano 2014: R\$ 3.239.000,00. Observa a fiscalização que os recursos utilizados pela COPEP para fazer face aos mencionados resgates, foram oriundos exclusivamente de devoluções de capital das SCP, ressaltando que tais resgates se "iniciaram tão logo se ultimaram os procedimentos para a suspensão da imunidade tributária da interessada".

Concluído este apanhado das questões fática, passo a enfrentar as alegações da recorrente.

A recorrente sustenta que não houve desvio de recursos da recorrente, muito menos simulação pois todas as partes beneficiárias serão quitadas e que, aliás, grande parte já teria sido quitada pela Companhia emissora com recursos obtidos nos investimentos, o que poderia ser confirmado pela perícia solicitada e que foi indeferida.

Alega que o investimento feito é de longo prazo e que, pela sua própria natureza, não tem valor certo de remuneração, e que o seu maior retorno ainda está por vir, e que o patrimônio da recorrente manteve-se íntegro, composto das partes beneficiárias e dos direitos dela decorrentes, sendo irrelevante a forma com que a COPEP utilizou-se dos recursos investidos, desde que os recursos destinem-se a preservação do patrimônio da recorrente e em momento subsequente seja investido nas suas atividades essenciais.

Defende que a existência de superávit não viola a lei e que a sua aplicação tem por objetivo a constituição de fundo de reserva para a futura expansão das atividades e que a regularidade de sua escrituração faz prova a seu favor, conforme preceitua o art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda.

Alega que a decisão de 1º grau estaria equivocada ao afirmar que a realização e investimentos que desembocaram em empresas privadas seria irregular, pois implicaria em aplicação em atividade não ligadas às finalidades essenciais e que, só se tais partes beneficiárias não fossem honradas, "dependendo de como isso viesse a acontecer, se poderia cogitar de distribuição do patrimônio, o que porém não é o caso dos autos".

Os elementos trazidos aos autos pela fiscalização conduzem à conclusão diametralmente oposta às alegações da recorrente. Senão vejamos.

A associação recorrente, sem fins lucrativos, foi incluída, a partir do ano 2006, como uma das entidades mantenedoras do "Colégio Christus", instituição de educação que estava estabelecida na cidade de Fortaleza-CE há mais de cinquenta anos e que tinha como mantenedoras 6 empresas controladas e geridas pelos membros da família "Carvalho Rocha", desde a fundação da escola.

Esta associação (ACEF) por sua vez tinha como associados e gestores, apenas duas pessoas, ambas ligadas e dependentes economicamente das empresas pertencentes ao grupo familiar "Carvalho Rocha" e que vieram a ser beneficiadas por recursos advindos da recorrente, conforme destaca a decisão recorrida, *verbis*:

O senhor José Lima defendeu a legalidade da prática de todos os atos, afirmando que a fiscalização não teria apresentado provas de que ele seria o verdadeiro dirigente da ACEF. Aduziu ainda que não é o responsável pela firma Copy Vip Comércio Representação e Serviços Ltda.

Com efeito, a fiscalização atribuiu a administração da referida empresa, que foi beneficiada com o recebimento de R\$ 880.000,00 para formar SCP, ao Sr. José Lima, afirmando inclusive que a empresa seria a fonte pagadora da Sra. Zélia Sousa Pinto, gestora administrativo-financeiro da ACEF (fato não contestado pela defesa). Consultando os autos, observo que a administração da empresa está atribuída ao Sr. Davi Lima de Carvalho Rocha, entretanto o Sr. José Lima figura como sócio da firma Copy Vip Comércio e Representação e Serviços Ltda, com mais de 40% do capital social (cópia do 15º aditivo do contrato social, às fls. 232/234).

Desse modo, em que pese o argumento da defesa, tendo em vista que o Sr. José detém quase a metade das quotas da empresa, permanece o vínculo, que deixa transparecer a relação de submissão da senhora Zélia. Lembre-se que a fiscalização também investigou e descobriu que a Senhora Neide Queiroz Farache, designada na Ata de Constituição da ACEF como gestora geral da entidade, declarou à Receita Federal, como principal fonte de rendimentos, a empresa IPADE – Instituto para o Desenvolvimento da Educação Ltda, cujo administrador é o Sr. José Lima. Este fato não foi contestado na impugnação.

Considerando tais elementos, a primeira conclusão, irrefutável, é que a inclusão da ACEF no grupo de entidades mantenedoras do "Colégio Christus" decorreu de decisão tomada pelos controladores e gestores das empresas (lucrativas) que formavam o grupo de entidades mantenedoras do referido colégio. Não é por acaso que a solicitação formal de inclusão (fls. 622) ao Conselho de Educação do Ceará foi assinada por representante de uma delas (APEL).

Ora, quais razões determinariam a transferência de significativa parcela das receitas geradas pelo Colégio Christus, que estavam sob o controle e gestão das empresas da família Carvalho Rocha, para outra entidade mantenedora, se os sócios destas empresas não detivessem qualquer poder sobre a nova componente do grupo? Note-se que em 2006 as receitas auferidas pela ACEF foram da ordem de R\$ 18,5 milhões e em 2007 de R\$ 14,3 milhões.

Tais considerações poderiam não passar de meras elucubrações do Fisco, não fossem os fatos que sucederam o ingresso da ACEF, entidade sem fins lucrativos, no grupo de mantenedoras do Colégio Christus a partir de 2006.

Ocorre que no ano de 2006, imediatamente após ingressar no grupo de mantenedoras do Colégio Christus, a ACEF passou a destinar mais da metade das receitas que passaram a ser geradas, antes mesmo de apurar o resultado líquido daquele exercício, para a aquisição de partes beneficiárias emitidas por uma empresa recém-criada (COPEP), sem qualquer patrimônio ou referência de mercado. Tal fato se repetiu, em menor escala, no ano de 2007.

Também este fato poderia passar por mera incúria dos administradores da recorrente, não fosse a incrível coincidência de que os recursos obtidos pela empresa COPEP com a alienação das partes beneficiárias à recorrente (ACEF) terem sido imediatamente repassadas às empresas controladas e geridas pelos membros da família "Carvalho Rocha", inclusive e em especial aquelas que já eram mantenedoras do Colégio Christus.

Fosse outro o destino dos recursos, poder-se-ia cogitar de mero equívoco, fruto de negligência ou imperícia, por parte dos gestores da recorrente na administração dos seus recursos. Não é o caso.

A evidência de que toda a operação foi adrede preparada com o intuito de desviar os recursos da recorrente, que estavam imunes à tributação, para outras empresas com fins lucrativos, e portanto sujeitas à tributação, da família Carvalho Rocha revela-se não apenas pelo que é mais óbvio, o repasse dos recursos, mas também pela velocidade dos repasses, pela frouxidão dos termos e condições firmados, seja nos certificados de emissão das partes beneficiárias pela empresa COPEP, seja nos contratos de constituição das SCP's com as empresas da família Carvalho Rocha.

Quanto aos certificados de partes beneficiárias emitidos, os prazos longos e a ausência de qualquer garantia (ou mesmo expectativa) de ganhos. Com relação às SCP's o total controle dos recursos e de sua gestão pelas empresas controladas pela família "Carvalho Rocha", sócias-ostensivas participantes com um capital ínfimo, sem garantias mínimas à suposta investidora (seja quanto ao controle e repartição de eventuais ganhos ou perdas, seja quanto à possibilidade de extinção).

A falta de materialidade nas ditas SCP's constituídas entre a empresa COPEP e as empresas controladas pela família Carvalho Rocha é espelhada na planilha demonstrativa acima exposta, denotando a desproporção entre os valores "investidos" e as receitas supostamente geradas e, ainda mais, com os resultados registrados pelas sócias-ostensivas. Sem considerar, ainda, que metade delas sequer tem algum registro de operação das ditas SCP.

Chama atenção, ainda, o contrato de mútuo (fls. 109) firmado entre a COPEP e o Instituto de Educação e Cultura Sapiens Ltda, com encargos financeiros de generosos 0,10% a.m e prazo de 80 meses para pagamento.

O argumento de que o investimento visava criar um fundo de reserva para futuro investimento nas atividades já é por si só contraditório com o fato de que parte deles foi repassado para as outras empresas mantenedoras do próprio Colégio Christus. Fora o fato de que sequer havia sido apurado o resultado do período quando foram adquiridas as partes

beneficiárias, o que revela que a operação já se encontrava pré-ordenada quando da inclusão da ACEF como uma das mantenedoras do Colégio Christus.

O outro argumento de que se tratava de investimento de longo prazo que ainda dependia de maturação para dar retorno cai por terra uma vez iniciada a devolução de parte dos valores pela COPEP, após ultimada a quebra da imunidade pelo Fisco.

Aliás, como bem aponta o acórdão recorrido, a quitação antecipada, longe de validar as operações, denota a sua fragilidade, *verbis*:

Do ponto de vista empresarial, essa “quitação antecipada”, pouco relevante no quantitativo total do dinheiro, expressa mais um significativo indício, a reforçar os fatos constatados, de que a empresa COPEP não tem autonomia, pois, se, de acordo com os certificados de partes beneficiárias (fls. 55/58), os títulos teriam duração de 10 anos, com alternativa de serem renovados por igual período, podendo inclusive serem convertidos em ações da sociedade, a critério da assembleia própria, não haveria nenhum sentido comercial (para a COPEP) em antecipar a devolução dos recursos antes do prazo estipulado. O lógico seria manter os capitais em poder da empresa para o desenvolvimento de suas atividades até o limite do prazo previsto no contrato.

Mas, logo que a ACEF foi submetida aos procedimentos para suspensão da imunidade, a COPEP “resolve” iniciar a devolução do numerário. É bastante convincente a inferência de que também essa decisão de devolver parte dos recursos tenha sido tomada por quem teve o poder de criar, mediante a prática de atos simulados, toda a sistemática de destinação das verbas obtidas pela atividade imune de tributos, os beneficiários finais das verbas, segundo o entendimento da fiscalização.

A sequência e conjunto de atos ordenados evidenciam o evidente intuito de desviar a aplicação dos recursos gerados na atividade imune em benefícios de outras empresas ligadas com finalidade lucrativa, mediante a prática de atos simulatórios.

Restou completamente demonstrado pela fiscalização o desvio na aplicação de recursos e a distribuição de parte da receita da recorrente, entidade imune de tributos, em benefício de outras empresas privadas de caráter lucrativo.

As condições financeiras com que tais recursos foram repassados, mediante a interposição da empresa COPEP, às empresas beneficiárias, seja por meio de SCP ou de contrato de mútuo, ainda que viessem a ser devolvidos por elas nos prazos estipulados representariam um ganho evidente para aquelas em detrimento da recorrente, e, por si só, configuram a distribuição de parcela de suas rendas, posto que estas deixaram de ser auferidas, no mínimo em igual proporção, pela ACEF.

Ao mesmo tempo restou comprovado o desvio na aplicação integral dos recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais, sendo estes direcionados, de forma subreptícia, às atividades de outras empresas de finalidade lucrativa, inclusive para aquelas que ao lado da recorrente figuravam como mantenedoras do Colégio Christus nos períodos examinados.

Por todo o exposto, entendo que está plenamente justificada a suspensão da imunidade tributária da recorrente por ofensa aos incisos I e II do art. 14 do CTN, relativa aos

anos-calendário 2006 e 2007, efetuada por meio do Ato Declaratório Executivo nº 032, de 10 de março de 2011.

1.4.3 Da alegação de erro na eleição do sujeito passivo

A recorrente alega que se a fiscalização entende que a ACEF é mera representação jurídica do Colégio Christus, que não teria sede, não teria representantes verdadeiros e não teria existência própria, seria impositivo que o auto de infração tivesse sido lavrado contra o próprio colégio e não contra a ACEF, pois é contraditório indicá-la como sujeito passivo principal, mas de outro lado considerar que ela não existe para indicar responsáveis solidários que não fazem parte de seu quadro societário, mas seriam integrantes de outras pessoas jurídicas das quais ela seria a "representação". Sustenta que o acórdão recorrido teria tangenciado a questão.

Quanto a esta matéria, a decisão recorrida assim se pronunciou, *verbis*:

Em primeiro lugar, deve-se explicar que, na relação tributária, “contribuinte” e “responsável solidário” não são termos mutuamente excludentes, podendo, e devendo, quando for o caso, figurarem conjuntamente na condição de sujeito passivo da obrigação principal (CTN, art. 121, parágrafo único, incisos I e II), sendo vedada inclusive a oposição de benefício de ordem (CTN, art. 124, parágrafo único). As normas mencionadas são estas:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. [Grifei]

Não há como acolher o erro na identificação do sujeito passivo alegado pela defesa, tendo em vista que o fisco lavrou corretamente os autos de infração sobre a pessoa jurídica da própria ACEF, nos termos em que foi constituída, conforme documentos apresentados à fiscalização. Por outro lado, a indicação de responsáveis solidários para o crédito tributário lançado não significa hipótese de desconsideração da personalidade jurídica da entidade e não tem o condão de expurgar o contribuinte da relação jurídica. A atribuição da responsabilidade solidária tem o propósito de oferecer, nos casos previstos em lei, reforço ao polo passivo da relação jurídico-tributária, elegendo outros sujeitos passivos, para de forma solidária, sem benefício de ordem, responderem pela dívida fiscal.

Além do mais, os indícios levantados pela auditoria deram suporte ao termo de sujeição passiva solidária (fls. 462/468), por meio do qual foram designados os quatro responsáveis, a quem compete reclamar, o que de fato fizeram, no uso da legitimidade processual própria, expondo diversos argumentos, que ainda serão analisados neste voto, mais na frente.

Entendo que a decisão recorrida enfrentou corretamente a questão.

Adiciono apenas que, conforme restou demonstrado, as entidades mantenedoras são quem detêm a personalidade jurídica em face das entidades educacionais, respondendo pelos direitos e obrigações decorrentes do exercício da atividade. Assim, não há que se cogitar de realização do lançamento em face da instituição de educação.

Por outro lado, a lei permite a existência de mais de uma mantenedora para uma mesma instituição de educação, que é o caso da recorrente, devendo responder cada uma delas pelos atos praticados no exercício de suas atividades, seja na esfera civil, penal ou tributária.

No presente caso, a fiscalização apontou a evidente falta de autonomia dos diretores da ACEF na administração e destinação de seus recursos, mas em momento algum colocou em dúvida ou desconsiderou sua personalidade jurídica.

Assim, embora as outras empresas mantenedoras tenham se beneficiado de recurso advindos da recorrente e seus sócios indicado como responsáveis solidários, por entender a fiscalização que estes são os responsáveis de fato e de direito pela gestão da recorrente, não se colocou em dúvida a existência jurídica das demais mantenedoras, tanto que estas não foram arroladas como responsáveis solidárias.

Assim, rejeito a alegação de erro na identificação do sujeito passivo.

1.4.4 Da aplicação da Multa Qualificada

A recorrente contesta a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%, alegando que não estaria demonstrado no auto de infração quais as ações praticadas que caracterizariam as condutas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, e que todos os negócios praticados retratam a realidade econômica, estão regularmente formalizados e escriturados na contabilidade da ACEF e das empresas com as quais firmou os contratos.

Sustenta que a autoridade fiscal não teve a menor dificuldade para realizar o lançamento, tanto que se utilizaram elementos colhidos nos livros da escrita contábil e fiscal da ACEF, e que não houve e não há o *evidente intuito de fraude* exigido por lei para a qualificação da multa.

Entendo que está correta a aplicação da multa qualificada no presente caso.

Conforme extensamente analisado na apreciação do mérito restou comprovada a conduta intencional da recorrente de desviar significativa parcela dos recursos obtidos na atividade protegida pela imunidade tributária para aplicação em empresas de finalidade lucrativa de propriedade dos membros da família "Carvalho Rocha", utilizando-se do artifício de uma pessoa interposta (COPEP) utilizada com o único intuito de escamotear a real destinação desses recursos, travestida de investimento.

O registro contábil das operações, na forma em que foram engendradas não dão transparência ao negócio efetivamente praticado, como alega a recorrente. Ao contrário, visam ocultar a real aplicação dos recursos como forma de evitar o conhecimento do Fisco da infração aos dispositivos legais aos quais o gozo da imunidade encontra-se subordinado.

Entendo que, estando comprovada a simulação no desvio na aplicação dos recursos na atividade imune, que ensejou a perda da imunidade, está correta a aplicação da multa qualificada.

Ante ao exposto, voto no sentido de sua manutenção.

1.4.5 Da alegação de decadência parcial do lançamento

A recorrente alega que quanto à decadência deve ser aplicado o disposto no art. 150, § 4º do CTN, pois não teria havido dolo, fraude ou simulação.

Sustenta que, tendo o lançamento (auto de infração) formalizado em 22/06/2011, este não poderia alcançar, com o IRPJ e a CSLL, o lucro auferido no primeiro trimestre de 2006, assim como não poderia alcançar, com o PIS/COFINS, o faturamento relativo aos meses de janeiro a maio de 2006.

A questão do prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício dos tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação foi definida pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, no REsp. 973.733/SC, julgado no rito de recursos repetitivos estabelecidos no art. 543-C do antigo CPC, conforme ementa, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREs p 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi,

"Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

No presente caso, o lançamento foi realizado com aplicação da multa de ofício de 150%, em face da presença de simulação na prática das infrações pela recorrente.

Desta feita, independente da existência ou não de pagamento antecipado, impõe-se a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 173, inc. I do CTN, que estabelece o início de sua contagem no primeiro dia do exercício seguinte ao que os tributos poderiam ser lançados.

Assim, o início do prazo decadencial relativo aos tributos apurados no ano-calendário 2006 corresponde ao primeiro dia do ano de 2008 e o termo final seria 31 de dezembro de 2013.

Ante ao exposto, tendo o lançamento sido formalizado em 22/06/2011, não restou conformada a ocorrência de decadência

1.5 Lançamentos Reflexos

Por se constituírem infrações decorrentes e vinculadas, em face da suspensão da imunidade nos anos-calendário 2006 e 2007, aplica-se integralmente ao lançamento das contribuições sociais (CSLL, PIS e Cofins) as conclusões relativas ao IRPJ, considerando que a recorrente não apresentou questionamentos específicos sobre tais exigências.

Assim, voto por negar provimento ao recurso voluntário, também em relação a essas contribuições.

1.6 Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo principal.

2. Recursos Voluntários dos Responsáveis Solidários

Os contribuintes arrolados como responsáveis solidários apresentaram tempestivamente seus respectivos recursos voluntários. Assim, deles conheço.

Antes de examinar os argumentos e situações específicas apresentados pelos responsáveis solidários, examino questões comuns por eles suscitadas.

Os recorrentes suscitam a nulidade da imputação da responsabilidade na medida em que não foram cientificados do procedimento fiscal no seu transcurso, somente foram cientificados por ocasião da autuação.

Esta alegação foi apreciada no acórdão recorrido, nos seguintes termos:

Nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solidária.

Os impugnantes apregoaram a nulidade do termo de sujeição passiva, sob a alegativa de que não teriam tomado ciência dos procedimentos de fiscalização. Com efeito, a sujeição passiva solidária é identificada pela análise minuciosa dos documentos entregues à auditoria durante o curso da ação fiscal. Nesse sentido, seria ilógico esperar que os responsáveis fossem cientificados sobre o desenvolvimento da ação fiscal. É exatamente no final da fase inquisitória, quando se constitui o crédito tributário, que deve ser produzido o termo de sujeição passiva, cientificando-se os responsáveis solidários de todo o conteúdo do lançamento, para que possam apresentar suas razões de defesa.

Destaque-se ainda que a atribuição de responsabilidade tributária constitui ato de reforço ao pólo passivo da relação jurídica, com referência ao crédito tributário já constituído, de modo que não se pode falar em “termo de sujeição passiva”, antes da lavratura do auto de infração. Assim, a imputação de responsabilidade tributária, como ato acessório, não depende do acompanhamento da ação fiscal por parte daqueles que, nessa condição, forem designados novos sujeitos passivos.

Ademais, observa-se que a fiscalização desenvolveu-se regularmente pela lavratura de todos os termos e atos previstos no Decreto nº 70.235, de 1972, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal – PAF.

Por isso, rejeito a alegativa de nulidade do termo ora discutido.

A fundamentação dada pelos julgadores de primeira instância para afastar a alegação de nulidade é irretocável, de modo que a adoto integralmente com fundamento para também rejeitá-la.

Outro argumento comum refere-se a que a autoridade fiscal teria efetuado a desconsideração de negócios jurídicos ao arrepio do disposto no art. 116, parágrafo único que condiciona sua aplicação à sua regulamentação em lei ordinária.

Este argumento já foi enfrentado e afastado na apreciação do recurso voluntário do contribuinte principal, aplicando-se aqui nos mesmos moldes.

Os recorrentes alegam também que não podem ser responsabilizados pela multa qualificada, em face de negócios que deram causa a autuação, apenas porque são sócios das empresas que receberam investimentos da COPEP, ainda mais que os mesmos foram feitos às claras, se qualquer adulteração ou fraude. Que a multa não seria aplicável no caso dos chamados planejamentos tributários, que visam a impedir o nascimento da obrigação tributária ou reduzir o valor do tributo devido porque os atos ou negócios jurídicos são lícitos e não envolvem a ocultação de fatos, como no caso que se cuida.

Com relação ao cabimento da multa qualificada, tal matéria já foi devidamente apreciada no recurso voluntário do sujeito passivo principal, sendo considerada correta sua aplicação ao presente caso.

No que tange à responsabilidade dos contribuintes solidários sobre a multa, trata-se de componente da obrigação principal, da qual decorre do crédito tributário exigido que, sendo mantido em relação ao sujeito passivo principal integra o crédito tributário constituído também em face dos responsáveis solidários, inexistindo previsão legal para sua exclusão.

Imputação das responsabilidades

Para melhor compreensão e análise das imputações feitas pela fiscalização, transcrevo as conclusões trazidos no Termo de Sujeição Passiva Solidária, *verbis*:

Conclusão

Os fatos acima relatados, aliado ao já exaustivamente discorrido na Notificação Fiscal de Suspensão da Imunidade, demonstram claramente que a inserção da ACEF como mantenedora do Colégio Christus, tendo à sua direção funcionários de empresas pertencentes aos donos do citado Colégio, de inexpressivo patrimônio e que, de fato, não detinham poder decisório sobre os destinos desse empreendimento educacional, teve por real finalidade apenas proteger os proprietários do referido Colégio das consequências fiscais resultantes da conduta sonegatória perpetrada em nome daquela entidade (ACEF). De fato, a inclusão da ACEF como mais uma das mantenedoras do citado Colégio, ao tempo em que outras entidades já figuravam nessa mesma condição, denota o despropósito de tal medida no seu aspecto administrativo/operacional, e aflora o interesse subjacente de ordem meramente fiscal, que, na sequência, viu-se concretizado nos anos de 2006 e 2007.

Com efeito, salta aos olhos o abuso de forma jurídica materializada nos negócios formalizados em nome desse instituto, visando burlar os requisitos da imunidade tributária e assim, transferir recursos livres de impostos, oriundos das atividades de prestação de serviços educacionais desenvolvidos pela família do Sr.

Roberto de Carvalho Rocha, para empresas mercantis a eles pertencentes, conforme demonstrado na Notificação supracitada.

Assim sendo, com fulcro o artigo 124, inciso I, combinado com o artigo 135, inciso III e 149, inciso VII da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), impõe-se a responsabilização solidária pelos débitos levantados contra a fiscalizada, ao Sr. José Lima de Carvalho Rocha - CPF 107.492.843/15, na qualidade de diretor geral do empreendimento educacional denominado Colégio Christus, o qual também figura como sócio-administrador das empresas indicadas no quadro abaixo, beneficiárias dos recursos sonegados ao fisco pela ora autuada. Com base nesses mesmos fundamentos jurídicos, a responsabilidade solidária deve estender-se aos sócios-administradores das demais empresas que, igualmente, se beneficiaram desses recursos, conforme constam também indicados no quadro abaixo:

<i>Sócios-administradores das Empresas Beneficiárias de Transferências do Colégio Christus</i>	
<i>Sócio-administrador</i>	<i>Empresa</i>
JOSÉ LIMA DE CARVALHO ROCHA CPF 107.492.843-15	Instituto Educacional Christus
	Copy Vip Comércio
	IPADE - Inst. P/Desenvol. Educ. Ltda
DAVID LIMA DE CARVALHO ROCHA CPF 170.953.363-34	APEL - Assoe. Pro-Ensino S/C Ltda
	Elo distribuidora Ltda
	Gráfica e Editora LCR Ltda
	Construtora e Imob. LCR Ltda
	ORMEL - Organizaçãoe Métodos Ltda
	Escola 21 de Março
	Novem Construções Ltda
ESTEVÃO LIMA CARVALHO ROCHA CPF 221.767.643-15	Comercial LCR e Representação Ltda
	LCR Viagens e turismo Ltda
	Auto Vale Veículos Ltda
EDUARDO LIMA DE CARVALHO ROCHA CPF 107.493.143-20	Metalúrgica LCR Ltda
	LCR Confeccões Loan Ltda

Da imputação feita com base no art. 135, inc. III

Conforme analisado no voto relativo ao recurso voluntário no que concerne às operações que ensejaram a suspensão da imunidade da ACEF, restou comprovado que a inclusão desta associação como uma das mantenedoras do "Colégio Christus", instituição que há mais de cinquenta anos é controlada e dirigida pelos membros da família "Carvalho Rocha", decorreu exclusivamente da vontade dos administradores das empresas que já atuavam como mantenedoras da instituição de ensino.

Tal conclusão é cristalina, na medida em que os únicos associados indicados também como responsáveis pela gestão da ACEF, além de serem pessoas empregadas em empresas controladas e geridas pelos membros da família "Carvalho Rocha", não teriam poderes para por sua própria conta e simples ato de vontade se tornarem mantenedoras do colégio, passando de imediato, a efetuar contratos de prestação de serviços de ensino em nome da instituição e a receber e administrar vultosas receitas de mensalidades escolares, outrora de responsabilidade das demais mantenedoras.

A solicitação de inclusão da ACEF como uma das mantenedoras do Colégio Christus assinada por um dos diretores de uma das mantenedoras existentes (APEL) no ofício encaminhado ao Núcleo de Educação do Ceará apenas confirma tal fato.

Além disso, a destinação imediata de expressiva parcela das receitas auferidas pela nova mantenedora para as empresas mantidas e controladas pela família "Carvalho Rocha", inclusive para as antigas mantenedoras, por meio da simulação de investimentos na empresa COPEP, reforça a acusação fiscal de que os gestores de fato da nova mantenedora agregada ao Colégio Christus eram os próprios diretores das antigas mantenedoras.

Nesse diapasão, entendo correta a imputação àqueles que detinham poderes de gestão nas empresas que já eram constituídas como mantenedoras do Colégio Christus antes do ingresso da ACEF.

Em que pese diversas outras empresas que exerciam outras atividades, controladas e geridas pelos membros da família "Carvalho Rocha", tenham se beneficiado, também, do repasse dos recursos da referida associação, entendo que mesmo aqueles que tinham o poder de gestão naquelas empresas não poderiam figurar como responsáveis solidários, com base no artigo 135, III do CTN, em face da imputação fiscal feita à ACEF, se não detinham poder de gestão nas empresas mantenedoras do Colégio Christus antes da inclusão da referida associação.

Assim, tendo restado demonstrado que os reais gestores e mandatários da ACEF eram os diretores das outras empresas mantenedoras do Colégio Christus, estes devem figurar no polo passivo da obrigação tributária como responsáveis solidários, na medida em que infringiram a obrigação legal de aplicação dos recursos integralmente nas atividades da entidade imune e de não distribuição de suas rendas a qualquer título (art. 14, I e II do CTN).

De acordo com as informações trazidas na diligência fiscal, eram as seguintes as empresas mantenedoras do Colégio Christus, antes da inclusão da ACEF, e seus respectivos sócios-gerentes:

1 - Associação Pró-Ensino Ltda - APEL: Sócios-Gerentes: **David Lima de Carvalho Rocha e Estevão Lima de Carvalho Rocha;**

2 - Instituto Educacional Christus Ltda: Sócio-Gerente: **José Lima de Carvalho Rocha;**

3 - Escola 21 de Março Ltda: Sócio-gerente: **David Lima de Carvalho Rocha.**

Assim, a responsabilidade solidária, com base do art. 135, III do CTN, está corretamente imputada em face dos recorrentes: **José Lima de Carvalho Rocha, David Lima de Carvalho Rocha e Estevão Lima de Carvalho Rocha.**

Com relação ao recorrente **Eduardo Lima de Carvalho Rocha**, que figurava apenas como sócio-quotista da empresa mantenedora APEL, entendo que não cabe a imputação da responsabilidade, com base no art. 135, III uma vez que não há outros elementos nos autos que indiquem sua responsabilidade na gestão da mantenedora pré-existente e na ACEF.

É oportuno observar que este entendimento diverge do adotado na decisão recorrida, que havia considerado correta esta imputação apenas em face do responsável José

Lima de Carvalho Rocha, exonerando os demais. No entanto, aquela decisão, houve por bem manter a imputação de todos os responsáveis com base no artigo 124, inc. I.

Assim, registro meu entendimento de que este colegiado não está impedido de avaliar a imputação feita como um todo, uma vez que se a decisão recorrida tivesse exonerado um ou todos os responsáveis por ambos os fundamentos, este colegiado teria devolvido o conhecimento da matéria mediante recurso de ofício.

Em conclusão, a responsabilidade solidária, com base nesse dispositivo (art. 135, III do CTN) deve ser mantida em face dos responsáveis **José Lima de Carvalho Rocha, David Lima de Carvalho Rocha e Estevão Lima de Carvalho Rocha** e exonerada em face do responsável **Eduardo Lima de Carvalho Rocha**.

Da imputação feita com base no art. 124, inc.I do CTN

Os recorrentes refutam a possibilidade de atribuição da responsabilidade com base no art. 124, inc. I do CTN, pois tal dispositivo " cuida da apenas da FORMA como alguém, já passível de responsabilização nos termos dos art. 128 a 135 do CTN, poderá responder, se solidária ou subsidiariamente" o que não seria relevante no caso, pois os recorrentes não teriam interesse jurídico comum nas situações que configuram o fato gerador dos tributos objeto de lançamento.

O acórdão recorrido, afastou o argumento, *verbis*:

É inadmissível o argumento oferecido pelos impugnantes, afirmando que o art. 124, inciso I, do CTN, não pode ser aplicado na fundamentação da sujeição passiva, por tratar apenas da forma (solidária ou subsidiária) como alguém, já responsabilizado nos termos do art. 128 a 135 do CTN, poderá responder pela obrigação tributária. Para esclarecer a confusão feita pelos impugnantes, calha a lição de Luciano Amaro³:

Após definir a figura de responsável, no art. 121, parágrafo único, II, o Código Tributário Nacional abre uma seção ("Da Responsabilidade Tributária") dedicada ao assunto. Há hipóteses de responsabilidade definidas no próprio Código (na referida seção dedicada à "responsabilidade tributária" e fora dela).

[...]

Em face da conceituação dada pelo Código, vimos que o responsável é sempre um terceiro (situado fora do binômio Fisco-contribuinte). No entanto, ao disciplinar a matéria, o Código reserva para algumas situações o título de "responsabilidade de terceiros" (arts. 134 e 135), tratando, apartadamente, dos sucessores (arts. 129 a 134), e dos responsáveis solidários (arts. 124 e 125), como se nestes casos não houvesse também a figura de terceiros. [Grifei]

Convém transcrever ainda o entendimento de Hugo de Brito Machado sobre esse tema, no sentido de que o art. 124, I, por si só, prevê a solidariedade passiva⁴:

Diz o CTN que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124, inc. I) e também as pessoas expressamente designadas por lei (art. 124, inc. II).

³ AMARO, Luciano da Silva. Direito Tributário Brasileiro, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 293.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 173/174.

As pessoas com interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação de pagar um tributo são solidariamente obrigadas a esse pagamento, mesmo que a lei específica do tributo não o diga. É uma norma geral aplicável a todos os tributos.

[...]

A existência de interesse comum é situação que somente em cada caso pode ser examinada. A solidariedade, em tais casos, independe de previsão legal. [...]

Como se viu, os defendentes cometeram um equívoco, pois para se imputar a uma pessoa a solidariedade prevista no art. 124 não é necessário, ao mesmo tempo, que se caracterize a responsabilidade dos sucessores ou de terceiros (arts. 129 a 135). Na verdade, por meio do art. 124, inciso I, o legislador pretendeu atribuir responsabilidade solidária às pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, independentemente da ocorrência simultânea de outra condição que configure responsabilidade tributária de sucessores ou de terceiros, conforme disciplinado pelo CTN no capítulo específico da *responsabilidade tributária*. Nesse sentido, a jurisprudência do CARF é pacífica, como se vê na ementa do seguinte acórdão:

*Acórdão nº 140100.457 – Sessão de 23 de fevereiro de 2011
RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.
Atribui-se a responsabilidade solidária a terceira pessoa quando comprovado o nexo existente entre os fatos geradores e a pessoa a quem se imputa a solidariedade passiva, nos termos do art. 124, inciso I do CTN.*

Entretanto, é possível que seja atribuída a uma pessoa a responsabilidade solidária prevista no art. 124, I, combinada com a responsabilidade de que tratam os arts. 128 a 135, desde que sejam identificadas as circunstâncias que justifiquem a incidência concomitante das normas mencionadas.

Endosso o entendimento acima transcrito.

Me filio à corrente jurisprudencial deste Conselho firmada no sentido de admitir a responsabilidade solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador, prevista no art. 124, I do CTN, além daquelas hipóteses tradicionalmente admitidas pela doutrina, quando é possível identificar a confusão patrimonial e/ou financeira entre o sujeito passivo, a que se atribuiria formalmente a obrigação tributária, e seus sócios ou, ainda, com outras pessoas físicas e jurídicas.

Tal situação, comumente, se evidencia quando ocorre a interposição fraudulenta no quadro societário ou na titularidade de contas correntes junto a instituições financeiras que visam ocultar não apenas a ocorrência do fato gerador pelo Fisco, como também impedir ou dificultar a realização do crédito tributário quando identificada a infração e realizado o lançamento. Além disso, os reais titulares da pessoa jurídica, geralmente, obtêm benefícios diretos com tal situação, caracterizados pelo incremento patrimonial ou recebimento de numerários não registrados formalmente pela pessoa jurídica ou registrados mediante a utilização de artifícios fraudulentos ou simulações.

Entendo que, no presente caso, restou comprovado que o poder decisório e de gestão da entidade imune, de fato, estava concentrado nas mãos dos sócios-gerentes das empresas que já atuavam como mantenedoras do Colégio Christus e que decidiram incluir a ACEF como mais uma de suas mantenedoras e que os recursos da nova mantenedora foram desviados para aplicação em empresas com finalidade lucrativa sob seu controle (em especial

as mantenedoras pré-existentes), é correta a imputação da responsabilidade solidária destes, por interesse comum, como beneficiários diretos ou indiretos da infração aos dispositivos asseguradores da imunidade tributária, que foram afastados.

Assim, entendo que os mesmos responsáveis, cuja imputação foi mantida com base no art. 135, inc. III do CTN, nos termos anteriormente analisados, devem também ser considerados responsáveis, nos termos do art. 124, inc. I do CTN, quais sejam: **José Lima de Carvalho Rocha, David Lima de Carvalho Rocha e Estevão Lima de Carvalho Rocha.**

Entendo que, também por este fundamento, deve ser exonerada a responsabilidade em face do solidário **Eduardo Lima de Carvalho Rocha**, uma vez que não restou comprovada sua responsabilidade pela gestão das antigas mantenedoras do Colégio Christus à época dos fatos geradores, muito embora o mesmo participasse destas e até fosse gestor de outras empresas do grupo familiar que restaram beneficiadas com os recursos oriundos da contribuinte principal (ACEF).

Penso que o fundamento utilizado pelo acórdão recorrido de que teria se caracterizado a existência de uma sociedade de fato (não personificada - Sociedade em Comum) entre a interessada e os responsáveis solidários arrolados, que justificaria a manutenção da responsabilidade com base no art. 124, inc. I a todos os arrolados pela fiscalização, seria aplicável para a imputação da responsabilidade solidária das empresas do grupo familiar que receberam os recursos da ACEF, disfarçados sob a forma de SCP, mediante a utilização de uma interposta pessoa (COPEP), pois aí sim ficou bem evidenciado um empreendimento comum com origem clara nos recursos da contribuinte indicada como sujeito passivo principal da obrigação.

Não obstante, tal imputação não foi feita pela fiscalização.

Conclusão

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário e manter a imputação da responsabilidade solidária, nos termos do art. 124, inc. I e 135, III do CTN, dos responsáveis **José Lima de Carvalho Rocha, David Lima de Carvalho Rocha e Estevão Lima de Carvalho Rocha** e, em dar provimento ao recurso voluntário e exonerar responsabilidade solidária de **Eduardo Lima de Carvalho Rocha.**

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado