



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

Processo n° 10380.723670/2010-12
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-001.345 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de dezembro de 2013
Matéria IRPJ.
Recorrente INSTITUTO ASSISTENCIAL DE SPORTO EDUCATIVO IADE e OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

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.

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 atuada 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.

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.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, negado provimento por maioria. Vencido o Conselheiro Carlos Augusto de Andrade Jenier, que dava provimento.

(assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes

Presidente

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Cuida-se de Recursos Voluntários, interpostos pela pessoa jurídica acima identificada e pelas pessoas físicas responsabilizadas, contra decisão proferida pela 3ª Turma da DRJ em Fortaleza/CE.

Verifica-se pela análise do presente processo administrativo tratar-se de suspensão de imunidade de Instituição de Educação, acompanhada da consequente constituição

dos créditos tributários relativos aos eventos que redundaram na citada suspensão (IRPJ e reflexos).

Colhe-se dos autos ainda, que foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 439 a 444), contra 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).

A exigência foi desencadeada por meio do Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 031, de 10 de março de 2011, expedido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Fortaleza/CE, tendo em conta o procedimento instaurado nos termos do art. 32 (*caput* e §§ 1º a 6º) da Lei nº 9.430/96, para os fins de declarar suspensa a imunidade tributária do Instituto Assistencial de Sporto Educativo IADE, relativamente aos anos-calendário 2007 e 2008, em virtude da inobservância do disposto nos incisos I e II do art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN).

Posteriormente, em decorrência da suspensão da imunidade, foram lavrados Autos de Infração (e termo de sujeição passiva solidária) com aplicação da multa qualificada de 150%.

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 na empresa Comércio de Produtos Educacionais e Participação S/A (COPEP), sendo constatado que por intermédio dessa empresa (COPEP), o IADE, que se apresenta como uma das mantenedoras do Colégio Christus, teria desviado recursos da ordem de R\$ 3.434.900,00 (ano-calendário 2007) e R\$ 3.037.100,00 (ano-calendário 2008), 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, para o gozo da referida imunidade tributária.

Analisando as alegações e provas apresentadas pelo IADE (fls. 338/342), contra a proposta de suspender a imunidade em questão, a autoridade fazendária produziu a Informação Fiscal de folhas 354 a 359, que serviu de base para a expedição do Despacho Decisório (fls. 361) e do Ato Declaratório Executivo nº 031, de 10 de março de 2011 (fls. 362), suspendendo a imunidade da interessada, com relação aos anos-calendário 2007 e 2008.

Cientificada do Ato Declaratório e do Despacho Decisório (fl. 364), a entidade apresentou Impugnação (fls. 365 – 373), alegando em síntese que a ação fiscal é nula porque 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 pelo IADE (ato jurídico perfeito de compra de partes beneficiárias) para enquadrá-lo como uma "*distribuição de lucro*", o que na verdade não teria ocorrido.

Argumentou ainda, que tentando fugir ao limite imposto pela lei, o Delegado da Receita Federal chegou 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), aduzindo que embora se tenha dito que as operações de aquisição de partes beneficiárias não

foram desconsideradas pela fiscalização, logo em seguida se teria afirmando que essas mesmas operações teriam sido utilizadas apenas como instrumento para a dissimulação dos aportes de capital, reputando evidente a contradição, eis que ao seu sentir as operações de aquisição de partes beneficiárias foram sim desconsideradas pela fiscalização, o que, todavia, não poderia ocorrer sem o procedimento a ser estabelecido em lei ordinária, de sorte que toda a ação fiscal seria nula de pleno direito por ofensa frontal ao disposto na parte final do parágrafo único, do art.116 do CTN.

Referiu que 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 do IADE, da COPEP e das empresas nas quais a COPEP investiu e que não houve a alegada dissimulação, muito menos desvio de recursos da defendente, sendo incontroverso nos autos que todos os fatos estão regularmente documentados e indicados na contabilidade do IADE, da COPEP e das empresas nas quais a COPEP investiu.

Insistiu que o ato declaratório, baseado no fato de a empresa emitente das partes beneficiárias ter apurado lucro modesto, enquanto o IADE obteve *superávit* elevado, revela uma contradição e não é razoável que a imunidade tenha sido suspensa em razão de o IADE 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, sendo que o investimento que o IADE 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 e, por sua vez, o *superávit* alcançado na prestação do serviço de ensino não é proibido por lei, e vem sendo no todo aplicado no desenvolvimento de suas atividades.

Arrazoou que a Fiscalização 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 pelo IADE e a única razão apontada para a suspensão da sua imunidade foi a indevida desconsideração da operação de aquisição de partes beneficiárias, que está regularmente documentada e registrada, destacando 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* (art. 9º, § 1º; RIR, art. 923).

Reputou que diante da prova documental da regularidade da operação questionada, o fisco apresentou apenas a alegação vazia de que o estabelecimento da COPEP *encontra-se fechado*, argumentando que a COPEP tem operado normalmente por meio de trabalho direto e pessoal de seus sócios, com os quais os dirigentes do IADE nunca tiveram dificuldade para manter os contatos necessários para a formalização da operação em comento e que 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 estaria sempre fechado e inoperante e que a simples descrição verbal dessa alegada diligência não tem o condão de afastar a prova documental apresentada pelo IADE, insistindo que os argumentos postos pelo IADE na sua defesa preliminar não foram devidamente considerados pelo Delegado da Receita Federal em Fortaleza, razão pela qual os renovou, protestando 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.

Por fim, requereu a revogação do Ato Declaratório Executivo DRF/FOR nº 031, de 10 de março de 2011, com a consequente 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 (fls. 705 – 718), cuidou a contribuinte reproduzir os argumentos contra a suspensão da imunidade, formulando quesitos para a pretendida perícia e considerada a sujeição passiva solidária imposta, argumentou que a Fiscalização tentou atribuir a terceiros, inteiramente estranhos aos quadros do IADE, a responsabilidade pelo pagamento dos tributos cobrados em razão da suspensão de sua imunidade e como tal atribuição de responsabilidade não tem fundamento na lei, os agentes do fisco amparam-se em versão fantasiosa dos fatos, dizem que o IADE não teria uma sede social e que os senhores José Edilberto Lima e Zélia Souza Pinto não seriam as reais dirigentes do IADE, mas que isso não seria verdade, eis que o IADE está regularmente estabelecido, primeiro no endereço indicado como sede, a partir do qual alugou os prédios necessários para o exercício de suas atividades educacionais (Doc. 07), que estão indicados pelo próprio agente fiscal no início do termo antes referido.

Argumentou ainda, que o IADE é de fato dirigido por ZÉLIA SOUZA PINTO e ELIEZER ROMCY PEREIRA (e, à época dos fatos, por JOSÉ EDILBERTO LIMA), 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. 08 a 11) e que a condição de o IADE ser uma das entidades mantenedoras daquele Colégio também não pode ser apontada como uma situação irregular eis que a Lei nº 9.394/1996, Lei de Diretrizes e Bases da Educação, prevê que as instituições privadas de ensino poderão ser constituídas e mantidas por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas de direito privado (art.20), sendo que o fato de o IADE 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.

Reputou que a administração do IADE 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 e que nada justifica, portanto, a desconsideração da personalidade jurídica do IADE e de seus dirigentes, como tenta fazer o agente fiscal autuante, pois, de acordo com as imputações da fiscalização, o IADE seria "mera representação jurídica" do Colégio Christus, e que prevalecendo o que alegou a fiscalização, que o IADE não teria sede, não teria representantes verdadeiros, não teria existência própria, nada e seria apenas uma "casca" do próprio Colégio Christus, tendo sido esse, aliás, o motivo usado para estender a sujeição passiva solidariamente ao Sr. José Lima de Carvalho Rocha, o correto seria, por coerência, que os fiscais tivessem lavrado o auto de infração contra o próprio Colégio do qual o IADE seria a "mera representação jurídica", considerando suas as receitas e as despesas do IADE, para a obtenção de um resultado global, como se houvesse uma única mantenedora, decorrente da consideração conjunta de todas as demais.

Insistiu ser contraditório considerar que o IADE existe, para a finalidade de indica-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", de sorte que se veria 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).

Insurgiu-se, por fim, quanto à multa qualificada que lhe fora interposta alegando, em síntese, que não teria havido qualquer fraude ou simulação.

Considerando que foi atribuída, em relação ao crédito tributário resultante da fiscalização, a corresponsabilidade 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. 439/444).

Apresentou Impugnação o senhor José Lima de Carvalho Rocha (fls. 1.195 - 1.199), alegando que 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 e do ponto de vista substancial, a atribuição de responsabilidade é inválida, 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 e desconsiderou atos válidos e eficazes por entender que "não teriam propósito negocial" ou que teriam sido praticados "com abuso de forma", insistindo que 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.

Afirmou que a Fiscalização atribuiu-lhe a condição de verdadeiro dirigente da entidade autuada (IADE), com base em suposições, sem oferecer qualquer elemento de prova, imaginando que teria "influência" sobre os dirigentes do IADE, mas não juntou um documento que o demonstre, ônus que é seu.

Mencionou que o IADE é de fato e de direito, administrado por Eliezer Romey Pereira e Zélia de Sousa Pinto, as quais não têm com o impugnante o vínculo de dependência que o fiscal sugere, pois o defendente não é responsável pela firma Copy Vip Comércio Representação e Serviços Ltda., como erroneamente se afirma, não havendo 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 do IADE, observou 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, sendo 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. e que na visão da Fiscalização, o fato de não ter localizado a sede do IADE, somado à inexistência de imóveis em nome da entidade, seria a "prova" de que se estaria a praticar alguma irregularidade; ora, o IADE, na condição de mantenedora da escola, tem sua sede no próprio Colégio, imóvel alugado pela entidade, fato de fácil constatação e que a fiscalização insiste no fato de que o impugnante seria diretor do Colégio Christus, inclusive das unidades mantidas pelo IADE, 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.

Segundo afirmou 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 e que 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, sendo que 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.

Referiu ainda, que o art. 124, I, do CTN, cuida apenas da forma de responsabilização nos termos dos art. 128 a 135 do CTN, se solidária ou subsidiariamente, afirmando não relevo aqui tal regramento eis que teria interesse jurídico comum nas situações que configuram o fato gerador dos tributos objeto de lançamento e, 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 reconheceu 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 e que 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.

Defendeu que 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 e que isso deixa claro, também, o despropósito de aplicar a multa de 150% porquanto não houve qualquer intuito de fraude e nenhum fato foi ocultado ou documento adulterado, sendo que tudo o que aconteceu foi contabilizado da forma mais clara possível, sem ocultações e a fiscalização até poderia discordar do procedimento adotado pela entidade autuada, mas em momento algum pode dizer que esse procedimento lhe foi ocultado e não caberia, portanto, a aplicação da multa agravada.

O senhor Estevão Lima de Carvalho Rocha, com ciência do Termo de Sujeição Passiva às folhas 1.173 e 1.174, também apresentou Impugnação (fls. 1.182 – 1.186), alegando, igualmente, que o termo de sujeição passiva é nulo do ponto de vista formal porque 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 e 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 e defendendo que não pode configurar a norma invocada pelo fiscal (art. 135, III, e 124, I, do CTN) e que não há qualquer irregularidade em celebrar um contrato de sociedade em conta de participação com outra pessoa jurídica, sendo que 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.

Mencionou que com menor razão se pode almejar a extensão dessa responsabilidade a ele impugnante, sócio das empresas que se agregaram à pessoa jurídica que recebeu investimento da entidade autuada e que 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, eis que de fato, não se tem, 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 por ele e, tampouco, se afirmou que 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, corresponsável.

Aduziu que 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, insistindo que o art. 124, I, do CTN, não tem pertinência com o caso, eis que sequer se pode falar em interesse do impugnante na situação que configura o fato gerador, que é um suposto lucro, ou faturamento, da entidade IADE e que "interesse" para os fins do citado artigo, é evidentemente o interesse jurídico, e que não se pode falar em "interesse comum", no caso, pois ele não seria integrante da entidade autuada.

Por fim, após tecer outras considerações no mesmo sentido, pugnou pelo acolhimento das suas razões.

O senhor David Lima de Carvalho Rocha, cuja ciência do Termo de Sujeição Passiva está encartada às folhas 1.173 e 1.175, apresentou Impugnação (fls. 1.189 – 1.192), defendendo que o termo de sujeição passiva é nulo do ponto de vista formal porque 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 e do ponto de vista substancial, defendeu que a atribuição de responsabilidade também não encontra amparo no direito tributário brasileiro, pois por meio dela se pretende responsabilizar o impugnante por débitos exigidos do IADE, 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 e as pessoas jurídicas integradas por ele não participaram da prestação dos serviços educacionais, que originaram o faturamento e o lucro, objeto do auto de infração lavrado contra o IADE de sorte que seria inviável responsabilizá-las pelos tributos exigidos e mais inviável ainda é responsabilizar a ele, apenas por ser membro de tais empresas e insistindo que 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 e sequer foi mencionada qualquer participação do defendente nas decisões ou nos atos praticados pela entidade autuada, o IADE, para justificar o enquadramento da responsabilidade tributária.

Argumentou ainda, que o fato de ser membro de pessoas jurídicas que se associaram a outra que teria recebido investimentos da entidade autuada não violou qualquer disposição legal e que 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 e, por outro lado, não há nos arts. 128 a 135 do CTN, autorização para responsabilizar pessoas que estejam em sua situação, sendo que 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 e que, 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.

Por fim, protestou pelo acolhimento das suas razões.

O senhor Eduardo Lima de Carvalho Rocha, cuja ciência do Termo de Sujeição Passiva está encartada às fls. 1.173 e 1.177, apresentou Impugnação (fls. 1.201 – 1.205), alegando em síntese que o termo de sujeição passiva é nulo do ponto de vista formal porque 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.

Defendeu igualmente que a responsabilidade de terceiro, prevista no art. 134 do CTN, não contempla sua situação, que é sócio da empresa Metalúrgica LCR Ltda., a qual celebrou contrato de sociedade por conta de participação com a COPEP, enquanto esta, por sua vez, havia alienado partes beneficiárias à entidade IADE, que sofreu o auto de infração discutido no processo.

Arrazou que 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 e na presente situação, o débito não foi lançado contra as empresas dirigidas pelo impugnante sendo que a questão gira em torno da gerência da entidade autuada, sobre a qual o defendente não tem participação, aduzindo que 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 e a responsabilidade pode ser subsidiária ou solidária (nos casos do art. 124).

Insistiu que o art. 124, I, do CTN, aplica-se quando existe interesse jurídico comum na situação que configura o fato gerador, a exemplo dos coproprietários de um imóvel rural, no caso do ITR e que a Fiscalização, invocando o art. 149 do CTN, como mero artifício para burlar a regra clara do parágrafo único do art. 116, do CTN, procedeu a uma desconsideração de negócios e atos jurídicos existentes, válidos e eficazes.

Após outras considerações no mesmo sentido pugnou pelo acolhimento das suas razões.

A 3ª Turma da DRJ em Fortaleza/CE, nos termos do acórdão e voto de folhas 1.214 a 1.269, julgou o lançamento procedente, rejeitando a Impugnação da pessoa jurídica e manteve as sujeições passivas solidárias das pessoas físicas indicadas, rejeitando igualmente suas Impugnações.

O referido acórdão ficou assim ementando:

[...] *ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

Ano-calendário: 2007, 2008

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 atuada 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: 2007, 2008

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: 2007, 2008

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.

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

[...]

Devidamente cientificada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, relatando os fatos sucedidos e afirmando ter havido cerceamento ao seu direito de defesa, já que não foi deferida a diligência pretendida, implicando este indeferimento em cerceamento ao seu direito de defesa.

Superada a questão preliminar passou a defender a regularidade nos negócios jurídicos glosados pela Fiscalização, fazendo-o em termos idênticos aos já relatados, para ao fim pugnar pelo provimento do seu Recurso.

As pessoas físicas solidarizadas igualmente apresentaram, individualmente, seus Recursos Voluntários, versando conteúdo material já relatado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Jr., Relator.

Todos os Recursos Voluntários apresentados são tempestivos e reúnem os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, admito-os para julgamento.

Como registrado no relatório acima elaborado, cuida-se na espécie de circunstâncias fáticas apuradas (*distribuição de lucros por entidade imune*), que desencadearam as óbvias exigências do IRPJ e seus reflexos, bem como a suspensão da imunidade para os períodos em questão (AC 2007 e 2008).

Anote-se ainda, que quatro pessoas físicas foram corresponsabilizadas, e que elas figuram também como Recorrentes, sendo eles: 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), os Termos de Sujeição Passiva Solidária estão às folhas fls. 439 a 444.

Ou seja, tem-se para análise três situações atreladas entre si, porém distintas para fins de apreciação: i) a suspensão da imunidade, ante a inobservância do disposto nos incisos I e II, do art. 14 do CTN; ii) a decorrente exigência tributária; iii) a solidarização das pessoas físicas indicadas.

Diante disso, de rigor o enfretamento segregado de cada item, para os estritos fins de facilitar a compreensão, iniciando-se por descortinar os fatos que redundaram nas conclusões de distribuição de lucros, situação referendada pela decisão recorrida.

I – DA PRELIMINAR DE NULIDADE

Antes mesmo de verifica-se a pertinência da autuação e da suspensão da imunidade, de rigor verificar-se a preliminar de nulidade invocada pela Recorrente IADE, que reputa cerceamento ao seu direito de defesa advindo do indeferimento do pedido de perícia contábil.

Segundo reputa a contribuinte, a própria decisão recorrida reconhece que haveria apenas “indícios” dos fatos descritos pela Fiscalização, porém, afirmou que a pretendida diligência seria desnecessária na medida em que “já teria formado seu convencimento”.

A partir desta aparente contradição sustenta a Recorrente que o cerceamento ao seu direito de defesa, já que a pretendida perícia se encarregaria de demonstrar a não ocorrência da alegada distribuição de lucros.

Sem razão à Recorrente. Com efeito, não se cuida de nulidade alguma. A decisão se acha fundamentada, inclusive o indeferimento da pretendida diligência foi motivado pela formação satisfatória do convencimento do julgador, em exata atenção ao comando do

artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, expediente regente do Processo Administrativo Fiscal. Confira-se:

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, observando o disposto no art. 28, in fine.

[...]

Vê-se sem grande esforço investigativo que as diligências ou perícias prestam-se à formulação do convencimento da autoridade julgadora, que no caso concreto decidiu, fundamentadamente, ser prescindível sua realização. Se o fez de maneira acertada ou não é o que se verificará nesta sede recursal, contudo, nada há que indique nulidade advinda de cerceamento ao direito de defesa.

Ademais, é bom que se registre que de fato considero prescindível a realização de qualquer perícia ou esclarecimento adicional por parte da autoridade administrativa encarregada das imputações. As circunstâncias fáticas trazidas aos autos, ao meu sentir, acham-se perfeitamente possíveis de serem aferidas, revestindo-se o requerimento da contribuinte de feição puramente protelatória.

Sendo assim, rejeito a preliminar de nulidade.

II – DO MÉRITO – VERIFICAÇÃO DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS – AFRONTA AO ART. 14, I e II DO CTN.

Superada a questão atinente à preliminar de nulidade, impende apreciar-se as questões fáticas e jurídicas que levaram a Fiscalização e a decisão recorrida a considerarem ocorridas as distribuições de lucro nos anos-calendário 2007 e 2008 (*circunstâncias que implicam na manutenção da autuação e da suspensão da imunidade*).

Pois bem, a Fiscalização tem sustentado (fls. 2 – 7), que os fatos aqui descritos foram apurados a partir de procedimento de fiscalização iniciado perante a empresa COPEP Comércio de Produtos Educacionais e Participação S/A (COPEP), constatando-se que por meio desta empresa, o IADE, ora recorrente, que se constituiu em um das mantenedoras do Colégio Christus, desviou recursos originários das receitas auferidas sob o manto da imunidade tributária, para empresas mercantis vinculadas aos proprietários do referido Colégio, burlando os requisitos para o gozo da imunidade, conforme previsto nos incisos I e II do art. 14 da Lei Complementar 5.172/66 (CTN).

Para tal conclusão, aduziu-se ser de conhecimento público que o Colégio Christus é uma escola tradicional de Fortaleza, pertencente à família Carvalho Rocha, fundado há mais de 50 anos pelo Sr. Roberto de Carvalho Rocha, que desde então esteve à frente de sua administração juntamente com sua esposa Maria Lúcia Lima de Carvalho Rocha e posteriormente seu filho José Lima de Carvalho Rocha que atualmente é o diretor geral da instituição, cargo que já exercia nos anos de 2007 e 2008, (período sob fiscalização).

A Recorrente IADE, a seu turno, tem argumentado que não houve a propagação de lucros, antes, porém, teria havido mero investimento financeiro, regularmente registrado na contabilidade, mediante a destinação de parcela do *superávit* para aquisição de partes beneficiárias da empresa COPEP, para os fins de gerar recursos, os quais

seriam recebidos de volta após a "maturação do investimento", para os fins de promover futura expansão da atividade educacional.

A este argumento material, acresceu a contribuinte que não poderia a Fiscalização desconsiderar os atos jurídicos relacionados.

Sendo assim, a situação passa pelo enfileiramento de atos tidos por simulados, eis que a Fiscalização não reputa que circunstancialmente eles não tenham ocorrido, ao contrário disso, uma vez ocorridos prestaram-se a simular a real intenção da contribuinte.

Aliás, tanto é assim que a própria decisão recorrida anotou que a Fiscalização tem reputado, acertadamente ao meu juízo, que não é simplesmente a regularidade dos registros contábeis da operação em comento, qual seja, aquisição de partes beneficiárias, que justifica a observância dos requisitos inseridos no art. 14 do CTN e que, por óbvio, os registros contábeis devem retratar todas as operações da entidade, mas é fato que o benefício da imunidade tributária não é absoluto.

Para delinear os eventos sucedidos deve-se anotar que a Fiscalização constatou que nos anos-calendário 2007 e 2008, de acordo com a documentação apresentada pela COPEP, foram aportados em suas contas bancárias os valores de R\$ 3.494.900,00 e R\$ 3.037.100,00, respectivamente, sendo que tais recursos, comprovadamente, eram provenientes do IADE e figuraram a título de alienações de partes beneficiárias, sendo os recebimentos desses recursos contabilizados a crédito da conta 1.1.04.02 "Contas a Receber IADE", que debitou em contrapartida da conta 2.3.02.02 "Reserva Legal Alienação de Partes Beneficiárias", que foram registradas, no IADE, a débito da conta 1261-01 "Investimentos Temporários COPEP" e a crédito da conta 2151-01 "Credores Diversos COPEP", sendo que esta última foi debitada pelos pagamentos efetuados, conforme Livros Diário e Razão dessas empresas.

Ainda de acordo com o disposto pela Fiscalização, os títulos adquiridos pelo IADE, denominados partes beneficiárias são títulos negociáveis, sem valor nominal, e estranhos ao capital social da empresa emitente, que conferem aos titulares direito de crédito eventual contra a companhia, sob a forma de participação de 10% (dez por cento) nos lucros anuais.

Segundo o recorrente, era necessário poupar recursos e obter ganhos financeiros, porém, a Fiscalização verificou que nos exercícios de 2007 e 2008, a COPEP lucrou apenas R\$ 4.627,20 e R\$ 6.641,31, respectivamente.

Sendo assim, já por esses fatos me parece acertada a conclusão de que a intenção não foi mesmo assegurar o capital investido, mas sim desviá-lo para fim diverso de seus objetivos institucionais, porquanto, já nessa breve análise parece-me que a opção escolhida revelou-se mesmo sem propósito comercial justificável, situação que se corrobora ao lembrar-se que COPEP foi constituída em 13/10/2005, sob a forma de Sociedade Anônima, tendo por únicos acionistas Antonio Reginaldo Gurgel de Lima, diretor/presidente da companhia, e seu cônjuge Glória Stela Gurgel de Oliveira Lima e como fez ver a Fiscalização, as declarações de rendimentos dos acionistas (DIRPF), apresentadas à Receita Federal nos anos de 2007 a 2009, estão desprovidas de patrimônio e enquadradas dentro da faixa de isenção do IRPF, com exceção de 2008, em que houve declaração de R\$ 21.000,00 anuais por um dos acionistas.

Ainda para se apresentar a conjuntura fática, não se pode afastar que a Fiscalização, na Notificação da Suspensão da Imunidade, relatou que o estabelecimento onde funcionaria a empresa na qual a recorrente IADE aportou seus recursos, em diligência realizada, encontrava-se fechado e sem nenhuma indicação de funcionamento operacional no endereço declarado a RFB e torno a dizer, tais fatos foram comprovados pela Fiscalização em diligência fiscal realizada para esse fim.

Também assentou-se que a Contabilidade apresentada indica patrimônio constituído basicamente pelos investimentos recebidos a esse título, captados através das partes beneficiárias.

Mesmo que estes elementos não indicassem por si sós o desvirtuamento e afronta às condicionantes de imunidade, a Fiscalização teve o cuidado de demonstrar que o investimento nos títulos supracitados teve outro destino daquele da COPEP e que na conta bancária desta empresa restou apenas o suficiente para cobrir os custos financeiros decorrentes de transferência do capital recebido.

Ainda na Notificação da Suspensão da Imunidade, fez ver a Fiscalização que o relato da notificação fiscal do Sefis demonstra cabalmente o verdadeiro destino dos recursos desviados do IADE para sociedades em conta de participação SCP.

Segundo imputação da Fiscalização, já reconhecida pela decisão recorrida, de acordo com os extratos bancários e os assentamentos contábeis da COPEP, os recursos vindos do IADE, tão logo adentraram na conta bancária, foram debitados por saques e transferências tendo por destinatárias diversas empresas vinculadas à família proprietária do Colégio Christus, de sorte que 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.

Ficou evidenciado assim, que os assentamentos contábeis da COPEP e os contratos apresentados, 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 e são elas: 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 CONCOP), IPADE Instituto p/ Desenvolvimento da Educação Ltda. (sócia ostensiva da SCP IPACOP), ORMEL – Organização e Métodos Ltda. (sócia ostensiva da SCP ORCOP), Comercial LCR e Representações Ltda. (sócia ostensiva da SCP COPCOM), 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 NOVCOP).

Em relação as tais "Sociedades em Conta de Participação", os contratos de constituição 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 COPTUR que foi de 2%, cabendo todo o restante das integralizações à COPEP e mesmo assim, nenhum centavo de lucro, oriundo desses "negócios", se vê registrado na contabilidade desta, como bem anotou a Fiscalização.

Torno a dizer assim, amparado no que consignou-se na Notificação Fiscal de Suspensão de Imunidade emitida pelo Serviço de Fiscalização Sefis (fls. 02 a 07), que me parece mesmo comprovado o descumprimento dos requisitos inseridos nos incisos I e II do

artigo 14 do CTN, eis que as operações de aquisição de partes beneficiárias foram meras simulações engendradas para encobrir a real intenção, qual seja: a empresa COPEP foi utilizada apenas como instrumento para a dissimulação dos aportes de capital oriundos das receitas do Colégio Christus, auferidas sob o manto da imunidade e, posteriormente, desviadas para empresas vinculadas aos proprietários do referido Colégio em flagrante afronta aos requisitos legais para o gozo da imunidade constitucional do IRPJ e da CSLL.

Ademais, ficou evidenciado nos autos que os dados das declarações de rendimentos (DIPJ) apresentadas pelo recorrente IADE para os anos 2007 e 2008, indicam que obteve "superávit" da ordem de R\$ 7.622.954,00 em 2007 e de R\$ 8.042.294,00 em 2008, correspondendo respectivamente a 61% e 49% das receitas auferidas em iguais períodos, as quais foram da ordem de R\$ 12.354.114,00 em 2007 e de R\$ 16.278.405,00 em 2008, sendo que esse "superávit" demonstra a finalidade lucrativa da instituição, incompatível com a imunidade previsto no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal e regulado no art. 12, § 3º da Lei 9.532/97, com redação da Lei 9.718, de 1998, que define entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine o resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. Conforme restou comprovado, esses dispositivos não foram observados.

O que se constatou foi uma distribuição de recursos, simulada por investimentos que tiverem único propósito, diverso daquele propagado formalmente.

Diante disso, vale-nos a lição de Silvio de Salvo Venosa, em sua obra "Direito Civil, Parte Geral, Editora Atlas Jurídico, 6ª edição", que a partir da página 523, lança os conceitos e efeitos da simulação. Oportunamente, o referido autor conceitua a simulação como declaração enganosa da vontade e destaca seus demais atributos, como se observa abaixo:

“simular é fingir, mascarar, camuflar, esconder a realidade. Juridicamente é prática de ato ou negócio que esconde a real intenção. A intenção dos simuladores é encoberta mediante disfarce, parecendo externamente negócio que não espelhado pela vontade dos contraentes.

As partes não pretendem originalmente o negócio que se mostra à vista de todos; objetivam tão só produzir aparência. Trata-se de declaração enganosa de vontade”.

(meus os destaques)

Ainda seguindo o sempre didático magistério, Silvio de Salvo Venosa caracteriza a simulação, fundamentalmente, como divergente, de maneira intencional, a vontade e a declaração realizada, confira-se:

“Há, na verdade, oposição entre o pretendido e o declarado. As partes desejam mera aparência do negócio e criam ilusão de existência. Os contraentes pretendem criar aparência de um ato, para assim surgir aos olhos de terceiros.

A disparidade entre o querido e o manifestado é produto da deliberação dos contraentes.

Na simulação, há conluio. Existe uma conduta, um processo simulatório; acerto, concerto entre os contraentes para proporcionar aparência exterior do negócio”.

Pelo que se pode extrair da citada conceituação, simular é o ato de camuflar o objetivo de um negócio jurídico valendo-se de outro eis que o objetivo intentado seria alcançado por negócio diverso, daí o motivo de o artigo 167 do Código Civil dispor que o negócio jurídico simulado será nulo, porém, subsistirá o que se dissimulou, se for válido na substância e na forma.

Têm-se presente, destarte, que para caracterização do ato simulado será necessário que os contraentes tenham praticado um negócio jurídico pretendendo dissimular o resultado que seria obtido por meio de outro negócio.

Já delineados os conceitos mínimos do negócio simulado, que apenas reforçam aqueles já trazidos pela descrição dos fatos acima elaborada, aferir sua ocorrência no caso concreto me parece inarredável.

Seguramente a contribuinte falseou a sua declaração de vontade ao fazer parecer que efetivou investimentos, quando em verdade realizou distribuição de lucros.

Ainda se mostra oportuno citar de modo exemplificativo alguns precedentes enfrentados no âmbito administrativo a traduzir com fidedignidade a jurisprudência do CARF, confira-se:

"SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO — Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida entre a vontade e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é". (acórdão 101-94.771).

"SIMULAÇÃO. Caracterizada a simulação, as atos praticados com o objetivo de reduzir artificialmente os tributos não são oponíveis ao fisco, que pode desconsiderá-los se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária". (acórdão 101-95.537).

Presente a simulação, não vejo como considerar o negócio jurídico engendrado, razão pela qual tenho caracterizada a simulação, situação que irradia, no caso concreto, a desconsiderações dos seus efeitos (dos fatos).

Para além, de tal fato, no entanto, igualmente não subsiste o argumento da contribuinte de que seria necessária a regulamentação do artigo 116 do CTN, pois como fez ver a decisão recorrida, a mera aquisição das partes beneficiárias da COPEP, por si só, representa o desatendimento dos requisitos para o gozo da imunidade, dada a maneira como desencadeados os fatos.

Aliás, neste ponto em particular andou bem a decisão recorrida ao reputar que embora se admita como necessária a preservação dos capitais das entidades imunes, é por tudo inaceitável o exercício acentuado do mercantilismo e investimento sobremodo arriscados e antecedidos de artifícios e manobras societárias, a revelar, esta prática, ofício incompatível com os objetivos de uma instituição de educação imune.

Subsiste a conclusão da decisão recorrida de que a realização de investimentos, substanciais diga-se, oriundos da atividade imune, na aquisição direta de partes beneficiárias de empresas mercantis, prejudica até mesmo o princípio da livre concorrência, estabelecido na ordem econômica brasileira pelo art. 170 da Constituição Federal, porquanto o empreendimento beneficiado com o aporte financeiro gozaria de condições privilegiadas sobre os demais concorrentes, os quais, para financiar suas atividades buscam recursos mais onerosos, de fontes submetidas às regras normais de tributação.

Sendo assim, torno a dizer que me parece acertado aduzir que nas operações utilizadas como meio para o trajeto do dinheiro até às empresas dos familiares dos proprietários do Colégio teve-se efetivo desvirtuamento da imunidade e ofensa aos incisos I e II do art. 14 do CTN.

Insista-se, por oportuno, que após formalizadas as sociedades em conta de participação, os recursos passam a ser geridos unicamente pelos sócios ostensivos, ou seja, uma vez criadas as sociedades em conta de participação, as verbas investidas passaram ao controle absoluto dos familiares dos proprietários do Colégio, apesar de suas empresas participarem do capital total dos empreendimentos com valores meramente simbólicos, variando de 1% a 2%, conforme foi apurado pela fiscalização (fls. 4).

Diante disso, como assentou a decisão recorrida, realmente revela-se que a sistemática criada para destinar os recursos representa uma distribuição das rendas auferidas pelo IADE, na medida em que as verbas não foram aplicadas pelos critérios de mercado, mas de forma privilegiada foram repartidas entre os familiares dos dirigentes do Colégio, para emprego em seus empreendimentos privados. Também ficou assentado nos autos, que o paradeiro dos recursos por si só já desvenda aplicação irregular e distribuição do “superávit” do IADE.

Para encerrar tais conclusões veja-se o relato dos eventos promovido pela decisão recorrida às folhas 1.244 e 1.245:

[...]

Com esteio na fundamentação exposta, denota-se que a prática do ato simulado ficou consagrada pela constatação, nos autos, do pujante conjunto indiciário, que pode ser resúmiado na seguinte lista de eventos:

a) em 13.10.2005, foi criada a empresa COPEP, por duas pessoas físicas desprovidas de patrimônio, com o reduzidíssimo capital social de R\$ 2.000,00;

b) em 2007 e 2008, foram aportados, para a aquisição das "partes beneficiárias" da COPEP, vultosos recursos financeiros, da ordem anual de R\$ 3.434.900,00 e R\$ 3.037.100,00, provenientes do superávit do IADE;

c) os recursos vindos do IADE, tão logo adentraram à conta bancária da COPEP, foram destinados a "Sociedades em Conta de Participação" (SCP), tendo todas elas, por sócios ostensivos, as empresas do grupo familiar do Colégio Christus, relacionadas às fls. 4 e 5;

d) os contratos de constituição das SCP indicam uma participação das sócias ostensivas em valores meramente simbólicos, entre 1% e 2% do capital, cabendo todo o restante das integralizações à COPEP;

e) essa mesma prática foi igualmente adotada por uma outra entidade, também mantenedora do Colégio Christus;

f) a COPEP encontrava-se fechada, sem placa indicativa de sua existência, que também não era do conhecimento da vizinhança, conforme verificou a fiscalização em duas visitas ao local;

g) a remuneração das partes beneficiárias limita-se a, no máximo, um décimo dos lucros anuais (art. 46 da Lei nº 6.404, de 1976);

h) a contabilidade da COPEP, apresentada por um procurador, indica um patrimônio constituído basicamente pelas partes beneficiárias;

i) a COPEP auferiu diminuto lucro de R\$ 4.627,20, em 2007, e R\$ 6.641,31, em 2008, resultantes apenas de despesas e receitas de natureza financeira e tributária, denotando total ausência de atividade operacional voltadas ao seu objeto social;

j) a impugnante reconhece que o investimento na aquisição de partes beneficiárias não tem – pela sua própria natureza – valor certo de remuneração;

k) os certificados das partes beneficiárias (fls. 58 a 60) preveem duração de 10 anos, prorrogáveis por mais 10 anos, podendo ao final do prazo serem convertidos em ações da sociedade, a critério da assembleia da própria empresa COPEP;

l) após instaurado o procedimento fiscal, a COPEP emitiu (foram apresentadas cópias) 24 cheques (fls. 789/806) em favor do IADE, nos dias 1.9.2010 (3 cheques), 29.9.2010 (3

cheques), 28.10.2010 (3 cheques), 3.2.2011 (3 cheques), 4.2.2011 (1 cheque), 28.4.2011 (5 cheques) e 27.5.2011 (6 cheques), no valor global de R\$ 1.853.000,00, representando a devolução de menos de 30% do montante dos recursos aplicados.

[...]

Quer me parecer assim, que as razões até expostas afirmam o conteúdo decisório no sentido de prevalência da suspensão da imunidade para os anos-calendário em questão, 2007 e 2008, bem como a procedência da autuação que exige os tributos decorrentes.

III – DA MULTA QUALIFICADA

Verificados os fatos descortinados no tópico acima e a inegável simulação engendrada, quer me parecer que a multa qualificada é medida que se impõe.

Nesse mesmo propósito, bem frisou a decisão recorrida que em vista da prática dos atos simulados, é correta a afirmação do fisco (fls. 387/388) no sentido de que os fatos arrolados na notificação fiscal de suspensão da imunidade denotam conduta de cunho doloso, visando subverter o fundamento constitucional do instituto da imunidade tributária, mediante a prática de atos simulados e abuso de forma, conforme fartamente comprovado no bojo do processo, motivo pelo qual, mantenho a multa qualificada.

IV – DOS RECURSOS REFERENTES À SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

Verificada a pertinência das exigências fiscais, importante verificar que foi atribuída, em relação ao crédito tributário resultante da fiscalização, a corresponsabilidade 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).

Com efeito, por meio do Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 439/444), a Fiscalização assim se manifestou:

[...]

Conclusão

Os fatos acima relatados, aliado ao já exaustivamente percorrido na Notificação Fiscal de Suspensão da Imunidade, demonstram claramente que a inserção do IADE 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 (IADE). De fato, a inclusão do IADE 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 2007 e 2008.

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 atuada. 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:

[...]

Vê-se assim, que a responsabilização solidária teve em conta o fato de as pessoas físicas, ora recorrentes, serem sócias/administradoras das pessoas jurídicas beneficiárias dos recursos.

Diante disso, é necessário analisar a inclusão das pessoas físicas como corresponsáveis e a conseqüente insurgência em sede de Recurso Voluntário contra a tal responsabilização.

Nesta oportunidade, em vista da recente modificação do entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto à necessidade de participação na esfera administrativa das pessoas responsabilizadas e solidarizadas, tenho por bem rever meu posicionamento quanto a matéria objeto do inconformismo aqui apreciado.

Firmei entendimento em casos anteriores de que vigorando a jurisprudência de que bastaria à Fazenda a inclusão na CDA para responsabilização pessoal e solidarização, e tendo o auto de infração sido lavrado contra a pessoa jurídica, não seria de grande relevo o enfreitamento, na sede administrativa, das circunstâncias materiais que redundaram na lavratura

do Termo de Solidarização, eis que cumpriria à fase de eventual cobrança judicial tais enfrentamentos.

Repensando estas circunstâncias, no entanto, e com maior razão contemplando as questões materiais que envolvem o caso concreto, de bom alvitre perquirir minudentemente a solidarização das pessoas físicas levadas a efeito no presente processo.

Prioritariamente, a questão deve ser brevemente analisada pelo viés da responsabilidade e da solidariedade tributária. Hugo de Brito Machado, em artigo intitulado “A Solidariedade na Relação Tributária e a Liberdade do Legislador no Art. 124, II, do CTN, publicado recentemente na Revista Dialética de Direito Tributário, cuidadosamente assentou que “para que seja cabível o lançamento com a consequente cobrança do tributo e da penalidade pecuniária correspondente, o sujeito passivo há de ter, além do dever de pagar o tributo, que não cumpriu, também a responsabilidade, assim compreendido como o estado de sujeição, de sorte que não se situará a discussão na esfera da liberdade, mas na esfera da coerção”. (Revista Dialética de Direito Tributário, edição 195, página 61).

Ora, do raciocínio acima deduzido vê-se que para que se possa exigir a obrigação tributária de determinada pessoa, imperioso que se afira o estado de sujeição passiva, para análise do consequente dever e responsabilidade. A questão que se põe, no entanto, dá-se em panorama um tanto distinto, precisa-se aferir a sujeição passiva decorrente da solidarização, de sorte que alguns elementos extras, necessariamente, precisarão ser analisados.

Como bem se sabe, tratando-se de solidariedade no contexto da obrigação tributária, presente a unicidade da sujeição ativa do tributo, pode-se defini-la, falo da solidariedade, como vínculo estabelecido entre os sujeitos passivos da respectiva obrigação, que os une de tal forma que os aspectos matérias oponíveis a um (ou por um) aproveita os demais.

Dito isso, não é despiciendo lembrar que o Código Tributário Nacional estabeleceu duas espécies de sujeição passiva, os ditos contribuintes, e os responsáveis tributários. Para os casos de solidarização, a exemplo do que aqui se analisa, interessa a modalidade de sujeição passiva “contribuinte”, também chamado de sujeito passivo por excelência.

Tratando, portanto, de sujeição passiva por solidarização na modalidade contribuinte, de bom alvitre visitar o que dispõe o artigo 121 do CTN, consagrador de que é contribuinte a pessoa que tenha relação direta e pessoal com o fato gerador do tributo, sendo este o liame que se terá de atingir para classificação de determinada pessoa como contribuinte, não sendo diferente para o contribuinte solidarizado.

Verificado que o norte para caracterização do contribuinte é a sua relação direta e pessoal com o fato gerador, deve-se mencionar que o artigo 124 do CTN, dispõe em seu inciso I, que são solidariamente responsáveis as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador.

Comungando ambas as regras, pode-se dizer que a figura da solidariedade não se afasta daquela contida no Código Civil, Livro I, Título I, Capítulo VI, “Das Obrigações Solidárias”, ou seja, há solidariedade quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com um direito, ou obrigado, à dívida toda.

Sendo assim, caso se tenha pluralidade de pessoas com interesse na situação que constitua o fato gerador (regra do 124, I) e todas tenham mantido relação direta e pessoal com tal situação (regra do 121), apresenta-se possibilidade de solidarização.

Luiz Antonio Caldeira Miretti *in* Comentários ao Código Tributário Nacional, 6ª edição, editora Saraiva, pág. 242 em diante, assevera que “o instituto da solidariedade em matéria tributária, assegura o interesse do Fisco para a busca de seu direito de exigir do sujeito passivo o cumprimento da obrigação tributária, ocorrendo a solidariedade, consoante afirma o indigitado autor, sempre que se der a presença de mais de um sujeito passivo na mesma relação tributária, destacando-se como premissa a existência de “interesse comum” das pessoas que participam da situação fática geradora da obrigação”.

Importante registrar, na ordem daquilo que argumentaram os recorrentes responsabilizados, que a solidariedade advinda do interesse comum, tal como esquadrihada acima e prevista no CTN, dispensa previsão específica na lei que regular o determinado tributo, para apontar os devedores solidários, porquanto a distinção do CTN é de caráter geral, aplicando-se aos tributos contidos no sistema tributário nacional.

Feitas essas ponderações de ordem conceitual, observa-se que as pessoas físicas foram solidarizadas após a Fiscalização constatar que a pessoa jurídica foi utilizada como instrumento de sonegação fiscal por parte dos seus representantes legais, a revelar perfeito enquadramento nas hipóteses citadas no Termo de Sujeição.

V – CONCLUSÕES

Diante dessas considerações, encaminho meu voto no sentido de NEGAR provimento ao Recursos Voluntário.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2013.

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior.