



PROCESSO	15215.720041/2015-62
ACÓRDÃO	1301-008.253 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTRO EDUCACIONAL LAGOA PIAU LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 14 DO CTN. REQUISITOS LEGAIS. DESCUMPRIMENTO. SUSPENSÃO.

O descumprimento de qualquer dos requisitos previstos no art. 14 do CTN autoriza a suspensão da imunidade tributária no período correspondente.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO DE RECURSOS. REPASSES A TERCEIROS. DESVIO DE FINALIDADE.

Os repasses sistemáticos de recursos da entidade imune a terceiros, sem demonstração de vinculação direta e comprovada aos seus objetivos institucionais, caracterizam infração ao art. 14, incisos I e II, do CTN.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ESCRITURAÇÃO. EXATIDÃO. INSUFICIÊNCIA MATERIAL.

A manutenção de registros contábeis não basta à fruição da imunidade quando a escrituração não se revela apta a demonstrar, com exatidão, a origem, a natureza e a destinação dos valores movimentados.

CONFUSÃO PATRIMONIAL E FINANCEIRA. AUTONOMIA MERAMENTE FORMAL.

A circulação integrada de recursos, a centralização da administração financeira e a utilização indistinta de valores entre entidades diversas são incompatíveis com os pressupostos legais da imunidade.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

OMISSÃO DE RECEITAS. MENSALIDADES ESCOLARES. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA.

Constituem receita tributável da entidade os valores de mensalidades que ingressam em sua esfera de disponibilidade econômica, por ela administrados e utilizados na condução da atividade educacional, ainda que posteriormente repassados a terceiros com fundamento em ajustes privados.

CURSO SUPERIOR. TRANSFERÊNCIA DE MANTENÇA. NÃO APERFEIÇOAMENTO NO PERÍODO.

Enquanto não formalizada perante o órgão competente a transferência da manutenção, permanecem com a mantenedora originária a gestão do curso, a titularidade econômica dos ingressos e os efeitos tributários correspondentes.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL, PIS/PASEP E COFINS.

Mantida a exigência principal, subsiste os lançamentos reflexos da CSLL, PIS/PASEP E COFINS, por decorrer dos mesmos fatos e elementos de prova.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski – Relatora

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Iágaro Jung Martins, Luís Ângelo Carneiro Baptista, José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por CENTRO EDUCACIONAL LAGOA PIAU em face do Acórdão nº 11-67.690, proferido pela 4ª Turma da DRJ/Recife (e-fls. 2029/2045), que julgou improcedentes tanto a impugnação ao Ato Declaratório Executivo DRF/GVS nº 25, de 17/08/2015 (e-fl. 1124), quanto a impugnação aos lançamentos de ofício de IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, lavrados em decorrência da suspensão da imunidade tributária da entidade.

DO PROCEDIMENTO FISCAL

Extrai-se dos autos que a Contribuinte, entidade civil sem fins lucrativos voltada à educação e à assistência social, foi submetida a procedimento de fiscalização em razão de indícios de insuficiência de declaração e recolhimento de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins no ano-calendário de 2011.

Inicialmente, verificou-se que a Contribuinte havia apresentado DIPJ 2012 | AC 2011 (e-fls. 108/130), declarando a opção pelo lucro presumido, sem apuração de IRPJ e CSLL, embora tivesse informado receitas de prestação de serviços no mercado interno, no valor de R\$ 3.199.216,60.

No curso da fiscalização, a Fiscalizada apresentou DIPJ 2012 | AC 2011 retificadora (e-fls. 131/139), para declarar a condição de entidade imune, além de apresentar DCTF retificadora (e-fls. 627/659) com débitos declarados apenas no primeiro trimestre de 2011, os quais foram objeto de parcelamento.

Intimada para apresentar sua escrituração contábil e fiscal (e-fls. 156/157), a Contribuinte apresentou Livro Razão (e-fls.172/520) e Relação de Notas Fiscais de Serviços (e-fls. 521/604), relativos ao ano-calendário de 2011.

Após a análise dos registros contábeis, foi expedida Notificação para Suspensão de Imunidade Tributária (e-fls. 1074/1078), posteriormente formalizada no Ato Declaratório Executivo DRF/GVS nº 25 (e-fl. 1124), por meio do qual foi suspenso o gozo da imunidade tributária da Contribuinte relativamente ao ano-calendário de 2011.

A Autoridade Fiscal entendeu caracterizado o descumprimento dos requisitos previstos no art. 14, incisos I e II, do CTN, em razão, sobretudo, de operações registradas na rubrica “Empréstimos a Terceiros”, notadamente com o Instituto Ensinar Brasil e com a empresa Flux Software, bem como da alegada ausência de autonomia econômico-financeira da entidade.

Paralelamente, foi lavrado o Auto de Infração (e-fls. 1820/1881), com exigência de IRPJ, CSLL, e PIS/Pasep e Cofins, no montante total de R\$ 356.983,22.

Segundo a Autoridade Fiscal, a infração decorreu da falta de contabilização, em 2011, de receitas oriundas das mensalidades dos alunos da Faculdade de Direito de Carangola, no valor de R\$ 835.214,55.

Consignou-se, ainda, que a própria Contribuinte registrava como receitas próprias os juros incidentes sobre tais recebimentos e contabilizava despesas relacionadas à manutenção da unidade de Carangola, o que evidenciaria que a administração e a disponibilidade econômica desses valores permaneciam com a própria entidade no período fiscalizado.

DA IMPUGNAÇÃO

Em sua Impugnação (e-fls. 1913/1997), a Contribuinte sustentou, preliminarmente, que a exigência fiscal não poderia subsistir antes da solução definitiva da controvérsia relativa à suspensão de sua imunidade.

No mérito, afirmou que os valores recebidos a título de mensalidades da Faculdade de Direito de Carangola não constituíam receitas próprias, mas valores pertencentes ao Instituto Ensinar Brasil, ao qual deveriam ser repassados em razão da transferência da manutenção do curso.

Alegou, ainda, que exercia apenas a gestão administrativo-financeira da unidade, e que os registros efetuados em contas de empréstimos correspondiam a operações regulares, sem distribuição de patrimônio ou desvio de finalidade.

No tocante especificamente ao Ato Declaratório Executivo DRF/GVS nº 25 (e-fls. 1124), a Contribuinte, em sua Impugnação (e-fls. 1913/1997), defendeu a regularidade das operações lançadas na rubrica “Empréstimos a Terceiros”, afirmando que os créditos vinculados

ao Instituto Ensinar Brasil decorriam, em parte, da transferência da cessão de manutenção da Faculdade de Direito de Carangola.

Sustentou também que a destinação de recursos à referida entidade se inseria em parceria institucional voltada a projetos educacionais e culturais, sem intuito lucrativo, e que eventual déficit contábil não afastaria, por si só, o preenchimento dos requisitos legais para fruição da imunidade.

DO ACÓRDÃO RECORRIDO

A 4ª Turma da DRJ/REC, por meio do Acórdão nº 11-67.690 (e-fls. 2029/2045), julgou improcedente a impugnação ao ADE e ao Auto de Infração. Confira-se a ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2011

LUCRO REAL. OMISSÃO DE RECEITA. TRIBUTAÇÃO.

Deve ser submetida à tributação receitas do Curso de Direito Carangola, uma vez que no período fiscalizado a contribuinte era a responsável pela administração e manutenção do curso, tendo inclusive contabilizado juros e despesas a ele referentes.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. SUSPENSÃO.

Mantém-se a suspensão da imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea c da CF, por falta de observância aos requisitos previstos no art. 14, incisos I e II, do CTN.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em relação ao Auto de Infração (e-fls. 1820/1881), a Autoridade Julgadora entendeu que as receitas do Curso de Direito de Carangola deveriam ser tributadas pela Contribuinte, pois, no período fiscalizado, a administração e a manutenção do curso ainda se encontravam sob sua responsabilidade.

Assentou, ademais, que a tentativa de transferência da manutenção ao Instituto Ensinar Brasil em 2010 não produziu efeitos, tendo a transferência sido formalizada apenas em

outubro de 2012, com a Portaria MEC nº 192. Com base nisso, concluiu que, em 2011, as mensalidades do curso integravam receitas da própria Contribuinte.

No tocante ao Ato Declaratório Executivo DRF/GVS nº 25, a DRJ entendeu que restou caracterizado o descumprimento dos requisitos previstos no art. 14, incisos I e II, do CTN, notadamente em razão das operações registradas na rubrica “Empréstimos a Terceiros”, da destinação de recursos a entidades diversas e da ausência de demonstração de aplicação integral dos recursos nos objetivos institucionais da entidade.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignada, a Recorrente, no Recurso Voluntário (e-fls. 2070/2082), reitera, em síntese, que faz jus à imunidade tributária e que não houve descumprimento dos requisitos legais para sua fruição.

No tocante ao lançamento, insiste em que as receitas de mensalidades da Faculdade de Direito de Carangola não lhe pertenciam, pois já estariam vinculadas ao Instituto Ensinar Brasil, cabendo-lhe apenas a administração financeira transitória desses valores.

Sustenta, ainda, em relação ao ADE, a regularidade das operações registradas na conta “Empréstimos a Terceiros”, afirmando inexistir distribuição de patrimônio, desvio de finalidade ou violação aos requisitos legais para fruição da imunidade.

Requer, assim, a reforma integral do Acórdão da DRJ (e-fls. 2029/2045), tanto no que se refere à manutenção do Ato Declaratório Executivo DRF/GVS nº 25 (e-fls. 1124) quanto no que concerne ao Auto de Infração (e-fls. 1820/1881).

Em síntese, devolvem-se a este Colegiado as seguintes controvérsias: (i) a validade da suspensão da imunidade tributária da Recorrente, à luz do art. 14 do CTN; e (ii) a exigibilidade dos tributos lançados de ofício, em razão da alegada omissão de receitas relativas às mensalidades da Faculdade de Direito de Carangola.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Eduarda Lacerda Kanieski**, Relatora

1 DA ADMISSIBILIDADE

Após infrutífera tentativa de ciência via postal (e-fls. 2065/2066), a Recorrente foi cientificada do v. Acórdão por edital, cuja publicação ocorreu em 16/09/2020 e ciência em 01/10/2020 (e-fls. 2067), vindo a apresentar o presente Recurso Voluntário em 29/09/2020 (e-fls. 2068), cumprindo, portanto, o prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Outrossim, verifico a regularidade da representação processual, eis que o Recurso Voluntário foi apresentado por advogados regularmente constituídos por procuração acostada às e-fls. 1917.

Presentes os demais pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

2 DO MÉRITO**DELIMITAÇÃO DA CONTROVÉRSIA**

A controvérsia devolvida ao julgamento apresenta dois eixos centrais, juridicamente distintos, embora conectados.

O primeiro refere-se à suspensão da imunidade tributária do Centro Educacional Lagoa Piau, formalizada pelo Ato Declaratório Executivo DRF/GVS nº 25 (e-fl. 1124), com fundamento na Representação para Suspensão da Imunidade (e-fls. 2/14), na Notificação para Suspensão de Imunidade Tributária (e-fls. 1074/1078) e no Parecer Fiscal (e-fls. 1110/1123).

Nesse ponto, incumbe verificar se, no ano-calendário de 2011, permaneceram atendidos os requisitos do art. 14, incisos I e II, do CTN, à vista dos fluxos financeiros identificados

pela fiscalização, especialmente os repasses contabilizados sob a rubrica de mútuo ao Instituto Ensinar Brasil e à Flux Softwares, bem como da destinação conferida aos recursos arrecadados pela entidade.

O segundo eixo diz respeito à materialidade dos lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, decorrentes da imputação de omissão de receitas relativas às mensalidades do Curso de Direito de Carangola, no montante de R\$ 835.214,55, conforme descrito no Relatório de Auditoria Fiscal (e-fls. 1882/1898).

A tese recursal não nega o ingresso dos valores vinculados ao Curso de Direito de Carangola na esfera de atuação da Recorrente. Ao contrário, afirma expressamente que a CELP recebia as mensalidades e as repassava ao Instituto Ensinar Brasil, sustentando apenas que tais valores não configurariam receitas próprias omitidas, mas ingressos de titularidade do adquirente do curso, percebidos no contexto de ajuste contratual relacionado à administração financeiro-administrativa.

Cumprido, portanto, examinar as alegações recursais na ordem em que foram deduzidas.

2.1 DO REGIME JURÍDICO DA IMUNIDADE E DO ALCANCE DA FISCALIZAÇÃO

A Recorrente sustenta que preenche os requisitos necessários à fruição da imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, por não distribuir rendas, aplicar seus recursos em suas finalidades sociais e manter escrituração regular. Defende, ainda, que os contratos de mútuo firmados com o Instituto Ensinar Brasil e com a Flux Softwares seriam lícitos, regularmente contabilizados e compatíveis com a atuação de entidade sem fins lucrativos.

A pretensão recursal não merece acolhimento.

A imunidade tributária das instituições de educação sem fins lucrativos não decorre da mera qualificação subjetiva da entidade, tampouco se satisfaz com a existência formal de cláusulas estatutárias de não distribuição de resultados. O benefício constitucional encontra-se condicionado ao cumprimento cumulativo dos requisitos previstos no art. 14 do CTN, norma recepcionada com estatura de lei complementar.

A disciplina legal da imunidade exige não apenas a ausência de distribuição de patrimônio ou renda, mas também a demonstração de que os recursos da entidade permanecem materialmente vinculados às suas finalidades essenciais.

Dispõe o art. 14 do CTN:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 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 art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

No mesmo sentido, o art. 12, § 2º, da Lei nº 9.532/1997¹ exige, para o gozo da imunidade, que a instituição: (i) aplique integralmente seus recursos na manutenção e no

¹ Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (Vide ADIN Nº 1802)

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. (Vide ADIN Nº 1802)

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3o e 16 da Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015)

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

desenvolvimento de seus objetivos sociais; (ii) mantenha escrituração completa de suas receitas e despesas; (iii) conserve os documentos comprobatórios da origem de suas receitas e da efetivação de suas despesas; e (iv) cumpra as obrigações acessórias e tributárias pertinentes.

A interpretação conjugada desses dispositivos evidencia que os requisitos legais possuem natureza autônoma e cumulativa, de modo que a inobservância de qualquer um deles é suficiente para autorizar a suspensão da imunidade pela autoridade competente, nos moldes do art. 14, § 1º, do CTN e do art. 32 da Lei nº 9.430/1996.

Cumpra registrar que a vedação à distribuição de lucros (art. 14, I, do CTN) não se confunde com a proibição de que a entidade apure resultados financeiros positivos. A obtenção de superávit operacional e financeiro é não apenas lícita, mas muitas vezes necessária para a sobrevivência, à modernização e à expansão das atividades da instituição assistencial ou educacional.

O que a norma complementar veda, de forma absoluta, é a distribuição desse superávit – disfarçada ou não – aos seus dirigentes, sócios ou a terceiros, exigindo que o resultado positivo seja integralmente revertido à manutenção e ao desenvolvimento dos objetivos institucionais da entidade no País.

-
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
 - d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
 - e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
 - f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes; (Vide ADIN Nº 1802)
 - g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;
 - h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

Nesse sentido leciona Hugo de Brito Machado²:

“Uma entidade sem fins lucrativos pode lucrar, e deve lucrar, em suas atividades, como forma de se fortalecer e poder cada vez melhor desempenhar sua atividade que seja do interesse da sociedade, vale dizer, de interesse público. (...)”

O que caracteriza a instituição sem fins lucrativos, e a distingue da empresa, é a não remuneração de seus dirigentes e a não distribuição de lucros seja a que título for. Isso quer dizer que ela, a instituição, não é instrumento para a obtenção de lucros por parte dos que a constituem e dirigem.”

Nessa toada, para que o Estado possa exercer o controle efetivo sobre a correta destinação desses recursos, o legislador complementar erigiu a manutenção de escrituração exata (art. 14, III, do CTN) à categoria de condição *sine qua non* para o gozo da imunidade.

A escrituração de receitas e despesas em livros revestidos das formalidades legais não constitui uma mera obrigação acessória de cunho burocrático, mas verdadeiro instrumento material probatório que permite à Administração Tributária atestar a ausência de distribuição de rendas e a aplicação integral dos recursos nas finalidades essenciais.

Por ocasião do julgamento do RE 250.844/SP, o Supremo Tribunal Federal assentou que o gozo da imunidade tributária não afasta o dever de manutenção dos livros fiscais. O voto-vista do Ministro Luiz Fux delimitou didaticamente que:

“De fato, a imunidade estampada no art. 150, VI, “c”, da Constituição não é ampla e irrestrita, compreendendo, pela própria dicção da Lei Maior, “somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas” (CRFB, art. 150, §4º). Diante disso, o cumprimento de obrigações acessórias representa instrumento indispensável para averiguar se as atividades desempenhadas pelas entidades imunes enquadram-se ou não nos limites de suas finalidades essenciais.”

Constatada a inexactidão intencional dos registros contábeis, a omissão de receitas ou a ocultação de repasses financeiros sob rubricas genéricas, resta configurada a quebra da confiança necessária à comprovação do cumprimento dos incisos I e II do art. 14 do CTN, legitimando o afastamento do benefício.

² MACHADO, Hugo de B.; SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Comentários ao Código Tributário Nacional - 4ª Edição 2026**. 4. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2026. *E-book*. p.98. ISBN 9786559778539. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559778539/>. Acesso em: 06 mai. 2026.

Disso decorre que o controle fiscal, nessa matéria, não se exaure na verificação da regularidade formal da escrita ou na validade civil dos negócios jurídicos celebrados pela entidade. Compete à Administração examinar se, no plano material, os recursos da instituição permaneceram afetados às suas finalidades essenciais e se a dinâmica financeira apurada nos autos é compatível com os pressupostos legais da imunidade.

Nessa perspectiva, a circunstância de determinados repasses terem sido formalmente lançados sob a rubrica de mútuo, ou de terem sido justificados como expressão de parceria entre entidades congêneres, não impede, por si, o exame de sua compatibilidade com o art. 14 do CTN.

O ponto juridicamente relevante está em saber se houve, efetivamente, aplicação institucional dos recursos da própria entidade imune, ou se esses valores foram deslocados para terceiros em arranjo incompatível com a vedação de distribuição de patrimônio ou renda e com a exigência de aplicação integral dos recursos em seus objetivos institucionais.

Fixadas essas premissas, cumpre verificar se os fatos apurados pela fiscalização evidenciam, no caso concreto, o descumprimento dos requisitos materiais previstos no art. 14, incisos I e II, do CTN.

2.2 DO ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DRF/GVS Nº 25

2.2.1 DA SUBSUNÇÃO DOS FATOS AO ART. 14, I E II, DO CTN

No caso dos autos, a Fiscalização demonstrou que os recursos da Recorrente eram, em larga medida, repassados ao Instituto Ensinar Brasil e à Flux Softwares sob a rubrica de “mútuo”, vale dizer, como empréstimos a terceiros, com trânsito contábil à margem das contas de resultado.

Paralelamente, apurou-se a omissão de receitas oriundas da prestação de serviços educacionais relativos ao Curso de Direito da Faculdade de Direito de Carangola, cujas mensalidades transitaram indevidamente em contas transitórias, notadamente “Clientes Diversos – Boleta”, sem integração ao faturamento da entidade.

Para o adequado enquadramento jurídico da controvérsia, cumpre assentar que a Administração Tributária não se encontra vinculada, de forma irrestrita, à conformação jurídico-privada adotada pelas partes, seja nos chamados contratos de mútuo, seja no denominado contrato de cessão de manutenção.

Com efeito, o art. 110 do CTN impede que a legislação tributária altere o conteúdo de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados pela Constituição ou pela lei complementar para a definição de competências tributárias.

Tal dispositivo, contudo, não obsta que a autoridade fiscal examine os efeitos tributários concretos dos atos praticados, tampouco a substância econômica subjacente às operações efetivamente realizadas.

De outro lado, incide, na espécie, a regra do art. 123 do CTN, segundo a qual, salvo disposição legal em contrário, as convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das correspondentes obrigações tributárias.

Nessa perspectiva, é irrelevante, para fins fiscais, a pretensão de transferir a terceiros, por avenças privadas, a titularidade de receitas auferidas no âmbito da própria atividade educacional da Recorrente, sobretudo quando ausente referendo tempestivo, pelo órgão regulador competente, quanto à alteração da manutenção ou da titularidade da atividade desenvolvida.

A própria Recorrente reconhece que celebrou contratos de mútuo com o Instituto Ensinar Brasil e com a Flux Softwares, que promovia repasses financeiros a tais entidades e que os valores retornavam à CELP à medida das necessidades de pagamento de suas despesas ordinárias. Essa dinâmica, longe de ser neutra, revela-se juridicamente expressiva.

Isso porque, se os recursos da entidade imune saem ordinariamente de sua esfera de disponibilidade, permanecem alocados em terceiros e somente retornam quando necessário ao custeio de despesas correntes da própria entidade, o que se evidencia não é mera gestão de liquidez, mas verdadeiro circuito de deslocamento e ingresso de disponibilidades.

Em tal arranjo, a entidade deixa de aplicar diretamente seus recursos em sua atividade institucional e passa a depender da restituição, por terceiros, de valores anteriormente por ela gerados, para fazer frente ao seu custeio ordinário.

É precisamente esse quadro fático que atrai a incidência do art. 14, incisos I e II, do CTN.

O inciso I veda a distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou das rendas “a qualquer título”. A locução do dispositivo é deliberadamente ampla, e não se restringe às formas clássicas e ostensivas de distribuição de resultados, como lucros, dividendos ou participações. Ao contrário, alcança também mecanismos indiretos de disponibilização econômica da renda a terceiros, ainda que formalmente revestidos por negócios jurídicos válidos perante a lei civil. Verificado o deslocamento da renda institucional para terceiros por vias oblíquas, resta comprometido o requisito legal.

O inciso II, por sua vez, exige a aplicação integral, no País, dos recursos da entidade na manutenção de seus objetivos institucionais. Tal exigência não se satisfaz com a mera regularidade formal dos lançamentos contábeis, nem com a simples alegação de que os destinatários dos recursos também atuam no setor educacional. O que a norma requer é a demonstração de nexos funcionais concretos entre a saída dos valores e a manutenção das finalidades essenciais da própria entidade imune.

A Recorrente sustenta que os repasses ao Instituto Ensinar Brasil decorreriam de parceria entre “associações congêneres”, voltada ao fomento da educação e ao desenvolvimento de objetivos sociais comuns, e que os contratos de mútuo seriam lícitos e que a ausência de juros encontraria amparo no art. 591 do Código Civil.

Essas alegações, todavia, não infirmam a conclusão obtida pela Fiscalização.

A afinidade estatutária entre entidades distintas, por si só, não converte transferência de recursos em aplicação institucional idônea para os fins do art. 14, II, do CTN. Admitir o contrário equivaleria a esvaziar o controle material da imunidade, bastando, para tanto, a invocação genérica de comunhão de finalidades entre pessoas jurídicas diversas.

O benefício constitucional é atribuído à entidade que demonstra a destinação de sua própria renda e de seu próprio patrimônio às suas finalidades essenciais, e não a um conjunto indeterminado de entidades que, em tese, compartilhem objeto semelhante.

No caso concreto, a defesa permaneceu em plano excessivamente abstrato, limitando-se a afirmar, genericamente, que os recursos eram transferidos no contexto de parceria institucional e que retornavam paulatinamente, inclusive para o pagamento de despesas da própria Recorrente.

Em outros termos, não houve individualização de projetos, despesas, obrigações operacionais ou atividades específicas da CELP que teriam sido direta e concretamente custeadas, viabilizadas ou desenvolvidas com os valores repassados ao Instituto Ensinar Brasil ou à Flux Softwares.

Esse cenário, em vez de demonstrar a aplicação integral dos recursos nos objetivos institucionais da CELP, evidencia precisamente o contrário: a entidade deslocava disponibilidades a terceiros e as reabsorvia conforme suas necessidades de caixa. Tal dinâmica mostra-se incompatível com a exigência de afetação direta, contínua e objetivamente demonstrável da renda à atividade essencial protegida pela imunidade.

Não bastasse isso, o conjunto probatório revela que a forma jurídico-privada dos contratos de mútuo, somada à tese defensiva de mera “gestão de recebimentos de terceiros”, operou, na realidade econômica subjacente, como expediente para encobrir o trânsito de receitas não reconhecidas em resultado.

Ao drenar recursos oriundos de mensalidades de alunos e direcioná-los a entes do mesmo grupo econômico, a entidade incorre em distribuição indireta de renda e de patrimônio social, em afronta aos incisos I e II do art. 14 do CTN.

Sob esse prisma, a conduta desvirtua a finalidade não lucrativa da instituição e evidencia que os recursos da entidade não permaneceram afetados, de modo direto e integral, aos seus próprios objetivos institucionais, mas circularam em arranjo incompatível com a destinação institucional exigida pelo art. 14 do CTN.

Ao desviar-se de suas finalidades institucionais, atuar como financiadora de atividades de terceiros e manter escrituração inexata apta a encobrir omissão de receitas, a Recorrente descumpriu os pressupostos indispensáveis à fruição da imunidade.

Revela-se, assim, legítimo o Ato Declaratório Executivo DRF/GVS nº 25/2015 e, por consequência, hígida a constituição do crédito tributário consubstanciado nos Autos de Infração.

2.2.2 DA ESCRITURAÇÃO E DA INSUFICIÊNCIA DO ATENDIMENTO AO ART. 14, III, DO CTN

A Recorrente sustenta que apresentou toda a documentação pertinente e que suas operações foram regularmente contabilizadas, razão pela qual inexistiria irregularidade na escrita.

A alegação, embora relevante, não lhe aproveita.

Com efeito, o art. 14, III, do CTN, em consonância com o art. 12, § 2º, alíneas “c” e “d”, da Lei nº 9.532/1997, exige escrituração apta a assegurar a exatidão das receitas e despesas, bem como a conservação da documentação comprobatória da origem das receitas e da efetivação das despesas.

Trata-se de requisito instrumental indispensável à fruição da imunidade, mas que não exaure, por si só, o exame da regularidade material das operações. Isto é, a escrituração regular constitui condição necessária, mas não suficiente, na medida que o registro contábil evidencia que determinada operação foi lançada; não comprova, automaticamente, que sua substância econômica seja compatível com o regime imunizante.

A escrita pode reproduzir, sob o aspecto formal, negócio efetivamente praticado, sem que disso decorra, necessariamente, sua adequação material às exigências de afetação institucional da renda e do patrimônio.

Nos autos, ademais, o próprio iter fiscal revela que a controvérsia jamais se limitou à mera existência formal de registros contábeis.

Conforme consignado no Relatório de Auditoria Fiscal, a Fiscalização, após examinar livros e demonstrativos, expediu intimações específicas para que a entidade esclarecesse as divergências entre os valores escriturados e aqueles declarados, bem como comprovasse, de forma individualizada, a origem dos lançamentos registrados na conta “Clientes Diversos – Boleta”

e indicasse em qual conta de receita tais valores teriam sido efetivamente apropriados. Houve, inclusive, reiteração da intimação, diante da insuficiência dos esclarecimentos anteriormente prestados.

Esse dado é particularmente relevante, pois demonstra que a discussão não estava centralizada na existência escrituração, mas, sobretudo, na aptidão dessa escrituração para rastrear e confirmar a natureza dos valores movimentados e a respectiva destinação.

O que se verifica é a insuficiência da escrituração para comprovar, de maneira confiável, a origem, a classificação e a destinação institucionalmente adequada dos valores movimentados, especialmente em contexto no qual se apuraram repasses sistemáticos a terceiros e omissão de receitas oriundas da própria atividade educacional da entidade.

Nessa esteira, o argumento de regularidade contábil, tal como articulado no recurso, não é apto a afastar a conclusão de descumprimento do art. 14, III, do CTN, razão pela qual lhe nego provimento neste ponto.

2.3 DA CONFIGURAÇÃO DE CONFUSÃO PATRIMONIAL

A Recorrente sustenta que inexistiria confusão patrimonial entre ela, o Instituto Ensinar Brasil (IEB) e a Flux Softwares, ao argumento de que cada pessoa jurídica possuiria contabilidade autônoma, objetivos sociais próprios e procuradores formalmente habilitados. Reputa, ademais, irrelevantes os carimbos do departamento financeiro da ASPEP/Instituto Ensinar Brasil apostos em documentos bancários de sua titularidade, bem como o fato de se apresentarem ao mercado sob a marca única “Rede Doctum”.

De início, cumpre assentar que a noção de confusão patrimonial relevante para os fins do controle da imunidade, nos termos do art. 14 do CTN, exige a verificação da efetiva autonomia operacional e patrimonial das pessoas jurídicas, especialmente quanto à circulação e à destinação dos recursos da entidade imune.

Os elementos probatórios carreados aos autos pela Fiscalização revelam fluxo de recursos entre as entidades, retorno de valores para pagamento de despesas da própria

Recorrente, coincidência de representantes na condução das operações e utilização indistinta dos recursos financeiros, circunstâncias que infirmam a alegada autonomia patrimonial e operacional.

Veja-se as constatações extraídas da Representação Fiscal para suspensão da imunidade (e-fls. 2/14):

“(…)

2. Segundo informado na DRE do ano fiscalizado [Doc.13], a representada registra prejuízo contábil de R\$ 771.085,42, mas mesmo assim consegue fomentar, através de empréstimos freqüentes na modalidade mútuo em dinheiro, à Associação Presbiteriana de Educação e Pesquisa, CNPJ 19.322.494/0001-59 – ASPEP- atual Instituto Ensinar Brasil, mantenedora da Rede Doctum de Ensino, e a uma outra empresa denominada Flux Softwares – Consultoria e Desenvolvimento de Sistemas Computacionais e Hardwares, Comércio de Softwares e Equipamentos de Informática Ltda – ME, CNPJ 09.178.870/0001-20, essa, sociedade empresária, com fins lucrativos, que tem como sócios os Srs. Tiago Coutinho de Almeida Leitão CPF : 045.256.366-22, responsável pela mesma perante a Receita Federal do Brasil, e Ivana Coutinho de Almeida Leitão, CPF 037.563.616-16, conforme contratos sociais e alterações da empresa [Doc.14]. Essas pessoas figuram também como componentes do Conselho Fiscal da sociedade fiscalizada, conforme atas entregues.

3. Ademais, desde sua criação, **o histórico dos sócios dessa empresa de consultoria beneficiária de empréstimos demonstra que pelo menos um deles participou ou participa da entidade fiscalizada**, conforme documentos citados no item precedente. Inclusive, o diretor do CELP em 2011, Cláudio Cezar Azevedo de Almeida Leitão, CPF 196.393.926-34, foi administrador da Flux Softwares, tendo sido destituído dessa função em setembro de 2010. A Flux Softwares é considerada o braço tecnológico da Rede Doctum de Ensino.

Extrai-se do cadastro da pessoa jurídica da Receita Federal do Brasil que Cláudio Cezar Azevedo de Almeida Leitão também figura atualmente como presidente do Instituto Ensinar Brasil.

4. Conforme exame detalhado da conta empréstimos a terceiros – 120301 em relação a Flux Softwares, até julho de 2011, o CELP emprestou R\$ 28.300,00 enquanto recebeu emprestado R\$ 10.400,00. O movimento foi realizado pelo banco utilizando-se a conta 1200301 – Empréstimos a terceiros, já mencionada. Parte do dinheiro emprestado nesse período foi transferido via transação bancária para a empresa privada de consultoria em uma transação num valor maior de R\$ 65.774,35, cujo histórico no extrato bancário é “Pag. Fornecedores”, que foi desmembrado contabilmente na fiscalizada, no valor de R\$ 10.600,00, conforme lançamento n. 00000559 da conta 100201 – Banco Real. A outra transferência, no valor de R\$ 17.700,00, lançamento n. 00000560 da mesma conta, foi realizada diretamente para a conta da empresa privada, totalizando os R\$ 28.300,00.

5. **No segundo semestre, a saída de recursos aumentou consideravelmente**: enquanto a FLUX Softwares aportou no CELP R\$ 653.200,00 o CELP enviou recursos para ela, tudo via bancos, no montante de R\$ 1.300.748,00.

6. Trata-se de fluxo de empréstimos inadequado para uma empresa sem fins lucrativos que precisa cumprir o objetivo para o qual se propõe.

7. O saldo das operações de empréstimos do tipo mútuo via bancos para a Flux Softwares é desfavorável à empresa representada, resultando em uma saída de recursos de valor superior a R\$ 665.448,00 [Doc.15].

8. Já em relação à ASPEP, o detalhamento das operações de empréstimos ao longo do ano, apontam que ela enviou R\$ 1.042.946,74 para a representada, enquanto recebeu R\$ 1.730.397,77 da representada via banco Real Santander.

9. O saldo das operações de saída de recursos na forma de empréstimos do tipo mútuo para a ASPEP também é desfavorável à empresa representada, resultando em uma saída de recursos de valor superior em R\$ 687.451,03 [Doc.16].

10. No total, considerando-se as duas pessoas jurídicas mencionadas, confrontando-se os valores, saíram líquido da representada R\$ 1.352.899,03. **É de se indagar como uma empresa que apresenta resultado deficitário consegue emprestar tantos recursos. Se observarmos a receita bruta declarada pela empresa na DRE, de R\$ 3.386.673,78, o montante bruto emprestado considerando-se caixa e bancos, de R\$ 3.073.184,19 (conta 120301), representa 90,74% das mesmas, ou seja, emprestou praticamente tudo que faturou no período!! Considerando-se a receita líquida, o percentual sobe ainda mais, para 94,77%.**

11. O movimento bancário de saída de recursos no Real/Santander detectado nos sistemas da Receita Federal do Brasil é de R\$ 6.017.086,96, enquanto que o de entrada é de R\$ 6.067.496,03. O que significa dizer que realmente o que entra na empresa lá não permanece.

12. Detalhando as operações empréstimos para a ASPEP, atual Instituto Ensinar Brasil, a fiscalização pôde verificar que elas ocorrem ato contínuo à percepção de receitas, vejamos:

a) 16/05/2011 – Valor transferido de R\$ 238.000,00 para a ASPEP. No extrato bancário aparece como “Transferência de Valor para conta de diferente Titularidade”. Na contabilidade equivale ao lançamento n. 00002810 – contrapartida na conta 120301 – “Empréstimos a Terceiros”, histórico: “Pag. Conf. Recibo 004163 ASPEP referente empréstimo mútuo”.

Na mesma data houve o recebimento bancário de R\$ 240.922,56 com a descrição no extrato “TED DIFERENTE TITULARIDADE CIP 187156150001-60”.

Esse valor corresponde a pagamento da Secretaria de Estado de Educação, nota fiscal 43, de 28/04/2011, lançada na conta de receita 400331, lançamento n. 4083.

b) 25/05/2011 – Valor transferido de R\$ 200.000,00 para a ASPEP. No extrato bancário aparece como “Transferência de Valor para conta de diferente Titularidade”. Na contabilidade equivale ao lançamento n. 00002961 - contrapartida na conta 120301 – “Empréstimos a Terceiros”, histórico: “Pág. Conf. Recibo 004251 ASPEP referente empréstimo mútuo”.

Na mesma data houve recebimento bancário de R\$ 222.127,75 com a descrição no extrato “TED DIFERENTE TITULARIDADE CIP 18715615000160. Esse valor corresponde a pagamento da Secretaria de Estado da Educação, nota fiscal 44, de 06/05/2001, lançada na conta de receita 400331, lançamento n. 4110.

c) 05/09/2011 – Valor transferido em 3 etapas para a ASPEP, perfazendo o total de R\$ 160.000,00. No extrato bancário a operação é descrita como “Transferência de Valor para conta de diferente titularidade”. Na contabilidade equivale aos lançamentos n. 00301698, n. 00301699 e n. 00301700 – conta 12000301 – “Empréstimos a Terceiros”, histórico: “Pag. Conf Recibo ASPEP Ref a Empréstimo Mútuo”, Pag. Conf Recibo 005176 ASPEP Ref a Empréstimo Mútuo”, e Pag. Conf Recibo 005176 ASPEP Ref a Empréstimo Mutuo, respectivamente.

(...)

14. Como se vê claramente nos itens acima, os mútuos são efetuados logo após a percepção de receitas ou o resgate de recursos aplicados, indicando transferência de rendas.

15. Analisando o movimento da conta contábil 10203 – Credcooper 12555, observa-se a seguinte situação:

a) O CELP contraiu um empréstimo bancário de 200.000,00 em 29/09/2011

[Doc.19.2], conforme lançamento n. 00304241. Sobre os empréstimos incidem juros bancários normalmente.

b) O dinheiro foi então repassado em 04/10/2011 para a Flux Softwares, que recebeu R\$ 199.200,00, conforme lançamento n. 00302367, como de costume, na forma contábil de mútuo, sem cobrança de juros;

c) Em seguida, em 28/11/2011, conforme lançamentos n. 00303494, n.

00303495, e n. 00303496, houve um aporte em dinheiro, na forma de mútuo, de R\$ 210.000,00, do Instituto Ensinar Brasil (ASPEP) para a CELP, que utilizou desses recursos para quitação do empréstimo bancário, incluindo os juros.

d) Conclusão: ao invés de haver o pagamento do empréstimo pela FLUX, de forma inusitada, o CELP, tomador originário do empréstimo bancário, devolveu o valor recebido à ASPEP, conforme lançamentos n. 00303725, 726, 727, 728 e 729, na conta 120301, ou seja, o mútuo contraído entre a representada e a Flux Software não teve o pagamento satisfeito, continuando em aberto.

16. A ocorrência detalhada acima é didática, pois descaracteriza a natureza real da operação realizada, que se pretendeu passar como mútuo, mas que se revelou ter sido uma transferência gratuita de recursos no valor de R\$ 199.200,00, já que ficou caracterizada a inexigibilidade de pagamento da operação de transferência realizada para a Flux Softwares, repise-se, sociedade empresária com fins lucrativos cujos sócios são participantes do Conselho Fiscal da representada.

17. Da análise da movimentação também se observa que a representada não aplica sequer os recursos que reservou em aplicação financeira em sua própria atividade, e sim para realização de empréstimos a terceiros. Dentre diversas ocorrências citamos como exemplos:

a) O CELP possuía em aplicação financeira na data de 06/09/2011 o montante líquido de R\$ 282.964,87, que foi totalmente resgatado, conforme extrato bancário e lançamento n. 00301743, em sua maior parte em virtude de um empréstimo, na forma de mútuo, de R\$ 200.000,00, efetuado ao Instituto Ensinar Brasil, conforme lançamento n. 00301733.

Ou seja, sacou recursos que rendiam-lhe receitas financeiras para emprestar a outra PJ que nada lhe remunera.

(...)

30. Sabe-se, por meio dos registros contábeis e atas entregues, que **a representada tem convênio com a Rede Doctum de ensino, controlada pelo Instituto Ensinar Brasil. Contudo, em que pese o fato de estar ligada ao grupo econômico, não existe justificativa a respaldar a situação verificada que, no entender da fiscalização, mais se assemelha a uma relação entre empresas comuns de mercado pertencentes a um mesmo grupo econômico, com a administração geral centralizada na controladora, no caso, o Instituto Ensinar Brasil.** Trata-se de confusão patrimonial inconcebível para um ente jurídico que possui personalidade jurídica própria, a qual não se deve tolerar sob a ótica dos requisitos para o gozo de qualquer imunidade. (...)

Ora, do relato acima, fica claro que não se trata apenas de uma ‘parceria para fomentar projetos culturais e educacionais’ entre as entidades, mas de verdadeiro desvio de valores da entidade fiscalizada para empresas do grupo econômico identificado pela Fiscalização, sem retorno à Recorrente, em total descompasso com as exigências previstas no art. 14 do CTN para fazer jus à imunidade.

Essa promiscuidade financeira torna-se ainda mais evidente quando se examina a operacionalização do Curso de Direito de Carangola no ano-calendário de 2011.

Conforme relatado pela Fiscalização, a Recorrente apropriou-se dos juros incidentes sobre as mensalidades pagas, registrando-os como receitas próprias, e contabilizou integralmente, na apuração de seu resultado, as despesas operacionais daquela unidade, tais como salários, hospedagens, manutenção predial e telefone.

De outro lado, o principal das mensalidades — pagas pelos alunos por meio do sistema corporativo da “Rede Doctum” — era transferido diretamente para a conta de “Empréstimos a Terceiros”, em favor do Instituto Ensinar Brasil, sem transitar pelas contas de receita da autuada.

Tal dinâmica sistêmica, em que a entidade imune suporta os custos e passivos operacionais, ao passo que as receitas correspondentes são escoadas para outras entidades do mesmo grupo sob o pálio de supostos mútuos, evidencia quadro de confusão patrimonial e financeira, esvaziando o conteúdo do requisito previsto no inciso II do art. 14 do CTN.

Ao atuar como mero duto financeiro e centro de custos para operações do grupo “Rede Doctum”, a Recorrente abdicou, na prática, da autonomia econômica que deveria caracterizá-la, desviando seus recursos da manutenção de seus próprios objetivos institucionais em benefício do arranjo corporativo mais amplo.

É, pois, pertinente a fundamentação acolhida na decisão recorrida, segundo a qual a independência das pessoas jurídicas se mostrava apenas formal, enquanto, no plano material, havia centralização fática da administração, complementaridade operacional, circulação integrada de recursos e apresentação conjunta ao mercado. Confira-se o trecho da decisão:

53. Apesar de a contribuinte afirmar que não há confusão patrimonial, uma vez que contabilizou separadamente, obedecendo ao Princípio da Entidade, entendo que, como será visto com mais vagar na impugnação a auto de infração, a contabilização dos juros referentes a recebimentos por parte do Curso de Direito Carangola, a contabilização de despesas relacionadas a esse curso de direito, o repasse das mensalidades, mediante mútuo ao Instituto Ensinar Brasil, a realização de mútuos em anos de déficit e a autorização do Instituto Ensinar Brasil em alguns dos contratos de mútuo e a confusão entre representantes nas três entidades “parceiras”, demonstram de forma inequívoca que se está diante de confusão patrimonial entre as entidades relacionadas (Instituto Ensinar Brasil e empresa Flux Softwares).

54. Vejamos o que afirmou a fiscalização na Representação:

Sabe-se, por meio dos registros contábeis e atas entregues, que a representada tem convênio com a Rede Doctum de ensino, controlada pelo Instituto Ensinar Brasil. Contudo, em que pese o fato de estar ligada ao grupo econômico, não existe justificativa a respaldar a situação verificada que, no entender da fiscalização, mais se assemelha a uma relação entre empresas comuns de mercado pertencentes a um mesmo grupo econômico, com a administração geral centralizada na controladora, no caso, o Instituto Ensinar Brasil. Trata-se de confusão patrimonial inconcebível para um ente jurídico que possui personalidade jurídica própria, a qual não se deve tolerar sob a ótica dos requisitos para o gozo de qualquer imunidade. Pelo que se pode averiguar, a ata de reunião lavrada quando da adoção pelas unidades do Colégio Piau do nome “Colégio Doctum”, em dezembro de 2012, posteriormente ao ano fiscalizado portanto, ocasião em que se deu a última reforma estatutária de que a fiscalização tem conhecimento, prescreve que a interação entre ambas deveria se situar somente no campo do uso mercadológico da marca, conforme dela se extrai: “...com o fim de buscar maior visibilidade no mercado, por orientação de marketing, por decisão da Presidência, a CELP passou a utilizar a marca Doctum, por meio de contrato de cessão de uso de marca, ocasião em que, a mesma também foi utilizada pelo colégio”.

Esse controle se operacionalizou através do fluxo massivo de empréstimos de vultosa soma e sem cobrança de encargos com o Instituto Ensinar Brasil e com a Flux Softwares. Na prática, a conta 120301 – Empréstimos a Terceiros, funciona como um “conta-corrente” da empresa em relação ao grupo econômico “Rede Doctum”, representado pela mantenedora Instituto Ensinar Brasil.

O entendimento, exteriorizado nos itens 30 e 31 anteriores se robustece quando se observa que, pelas atas e estatutos apresentados, todo esse volume de empréstimos de valores vultosos não foi objeto de apreciação interna pelos membros da associação através dos órgãos deliberativos estatutários.

55. Assim, além do que já foi dito, a contribuinte tem “convênio” com a Rede Doctum. O Colégio Piau adotou no nome Colégio Doctum (em 12/2012).

56. Os fatos provados nos autos demonstram, em seu conjunto, que as empresas do Rede Doctum atuavam em conjunto para alcançar os seus objetivos sociais.

57. A relação entre as empresas possuía as seguintes características, em síntese: (a) Independência apenas formal das pessoas jurídicas. Na prática, a administração era exercida pelo Instituto Ensinar Brasil; (b) Atividade econômica complementar; (c) Confusão patrimonial e financeira e (d) Apresentação ao mercado como empresa única (Rede Doctum), a partir de 2012.

58. Diante do conjunto de fatos constatados e de provas juntadas aos autos, entendo restarem demonstradas práticas comuns e confusão patrimonial e financeira entre as empresas que integram o grupo. A opção pela realização de mútuos é apenas para dar aparência de cumprimento dos requisitos legais para a manutenção da imunidade tributária, mas que, como já afirmado.”

Esses elementos, considerados em conjunto, revelam que a alegada autonomia das pessoas jurídicas não se confirmava no plano material. Não se trata, aqui, de desconsiderar genericamente a personalidade jurídica das entidades envolvidas, mas de reconhecer que, para os fins específicos do art. 14 do CTN, a circulação integrada de recursos, a centralização da administração financeira e a utilização indistinta das disponibilidades afastam a autonomia econômica necessária à preservação da imunidade.

Assim, não prosperam as alegações recursais no ponto, uma vez que a autonomia invocada pela defesa permaneceu restrita ao plano formal, sem aptidão para infirmar o quadro material de confusão patrimonial e financeira demonstrado nos autos.

2.4 DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

No tocante aos lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, a Recorrente sustenta que os valores correspondentes às mensalidades do Curso de Direito de Carangola não consubstanciariam receitas próprias, mas créditos pertencentes ao Instituto Ensinar Brasil.

Nesse sentido, afirma que à CELP incumbiria apenas a gestão administrativo-financeira do curso, com posterior repasse dos valores ao suposto adquirente, embora a responsabilidade formal ainda permanecesse com ela no exercício de 2011.

Conforme se extrai dos autos, a fiscalização recebeu da própria Recorrente relação de 225 alunos matriculados no Curso de Direito no mês de janeiro de 2011 e constatou que, nesse mês, receitas no valor de R\$ 90.240,00 foram apropriadas na conta 400004 – “Mensalidade de Alunos”, sem que houvesse registro equivalente nos meses subsequentes (Arquivo não-paginável - e-fl. 1070).

Constatou-se, ainda, que parcela expressiva dos recebimentos efetuados em 2011 correspondia a pagamentos realizados por alunos do Curso de Direito de Carangola, especialmente no mês de agosto, sem que tais valores houvessem sido adequadamente apropriados em contas de receita.

Por essa razão, a fiscalização concluiu que as receitas oriundas desses pagamentos deixaram, injustificadamente, de ser reconhecidas no resultado.

Nesse cenário, o lançamento foi constituído a partir da confrontação entre os recebíveis efetivamente identificados, os registros contábeis existentes, as respostas da Contribuinte e os instrumentos contratuais pertinentes à aquisição e à gestão do curso.

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 6 (e-fls. 1127/1159), a Recorrente informou que a conta 700001, em contrapartida com a conta 12301 – “Empréstimo a Terceiros”, representaria baixa de crédito de terceiros, que não comporia o faturamento da entidade, porque, por força contratual, tais créditos pertenceriam ao Instituto Ensinar Brasil, apontado como adquirente da Faculdade de Direito de Carangola (e-fls. 1443/1452).

Instada a apresentar o contrato de aquisição do curso, a Contribuinte trouxe aos autos o Contrato de Compra e Venda com Cessão de Direitos e Obrigações, datado de 25/08/2009, além de termos posteriores de indicação de cessão para transferência de manutenção (e-fls. 1468/1485).

Do contrato principal extrai-se, desde logo, que as partes contratantes eram a FUNCEC – Fundação Comunitária Educacional de Cataguases e o próprio Centro Educacional Lagoa Piau, e não o Instituto Ensinar Brasil.

Nos termos da Cláusula 4ª do instrumento contratual, incumbia ao comprador/cessionário atuar como gestor acadêmico, administrativo e financeiro enquanto não formalizada a transferência de manutenção, bem como suportar os encargos financeiros, tributários, sociais e trabalhistas do curso a partir de setembro de 2009.

A cláusula 10ª dispõe que as mensalidades devidas pelos alunos matriculados, vencíveis a partir de 01/09/2009, pertenciam integralmente ao comprador/cessionário. A cláusula 13ª, por sua vez, registra que a compradora/cessionária era conveniada à Rede Doctum de Ensino, por meio de ações de cooperação administrativa, técnica, científica e pedagógica.

Esse conjunto contratual não se harmoniza com a narrativa recursal de que a Recorrente seria mera administradora financeira de valores pertencentes a terceiro.

Ao contrário, a documentação revela que a CELP assumiu, por força contratual, a gestão acadêmica, administrativa e financeira do curso, bem como os encargos a ele inerentes, enquanto não formalizada a transferência da manutenção (e-fls. 1468/1477).

A posterior transferência ao Instituto Ensinar Brasil não se aperfeiçoou em 2011, uma vez que o termo datado de 30/12/2010 não produziu efeitos, por estar desacompanhado da anuência da mantenedora originária (e-fl. 1481).

Por essa razão, foi emitido novo termo, datado de 01/03/2012, em consonância com o contrato principal e assinado por todas as partes (e-fl. 1482), sendo evidente que apenas esse segundo instrumento veio a surtir efeitos, tendo em vista que a transferência da manutenção foi oficialmente concluída apenas em outubro de 2012, por meio da Portaria MEC nº 192 (e-fl. 1069).

Enquanto não aperfeiçoada a transferência da manutenção, permanecia com a CELP a posição juridicamente relevante na exploração e na administração do curso. Não por outra razão a

própria Fiscalização identificou, em 2011, fatos contábeis reveladores da gestão dos recursos da Faculdade de Direito de Carangola pela Contribuinte.

A Recorrente contabilizava como receitas próprias os juros decorrentes dos recebimentos das mensalidades dos alunos do Curso de Direito, apropriava os recebimentos de janeiro de 2011 como receitas próprias e registrava, na apuração de seu resultado anual, despesas vinculadas à manutenção da unidade de Carangola, tais como salários, hospedagens, manutenção predial e telefone.

Também os editais dos processos seletivos do primeiro e do segundo semestres de 2011 foram expedidos “de ordem do Presidente do Centro Educacional Lagoa do Piau”, com referência expressa à outorga de poderes pela FUNCEC, então mantenedora da faculdade (e-fls. 1486/1491 e 1492/1497).

Esse acervo probatório conduz a conclusão inequívoca de que no exercício de 2011, a CELP não atuava como simples intermediária financeira sem disponibilidade econômica sobre os valores recebidos.

Ao contrário, encontrava-se contratualmente investida da gestão do curso, recebia as mensalidades, apropriava as receitas correlatas a esses recebimentos, suportava despesas do estabelecimento e, apenas em momento posterior, promovia repasses ao Instituto Ensinar Brasil por meio de lançamentos sob a rubrica de mútuo.

Para fins de incidência de IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, a noção de receita tributável não depende exclusivamente de quem, ao final, se apresentaria como titular definitivo do numerário nas relações privadas, mas em identificar quem, no período fiscalizado, detinha a disponibilidade jurídica ou econômica dos ingressos, quem lhes conferia destinação financeira e quem deles extraía utilidade patrimonial.

Tampouco prospera a tentativa de afastar a tributação mediante a distinção entre responsabilidade formal da CELP e responsabilidade supostamente material ou contratual do Instituto Ensinar Brasil.

Se, de um lado, a própria Recorrente admite que a responsabilidade formal pelo curso permanecia com a CELP em 2011, de outro, não logra demonstrar que o Instituto Ensinar Brasil já houvesse assumido, naquele exercício, posição jurídica bastante para descaracterizar o ingresso das mensalidades na esfera de disponibilidade econômica da Contribuinte.

Ao contrário, os documentos constantes dos autos apontam que a regularização perante o MEC somente se consumou em 2012. Nessa moldura, o posterior repasse de valores ao Instituto Ensinar Brasil não descaracteriza, por si só, a receita anteriormente auferida **ou mantida sob disponibilidade econômica** pela própria CELP.

De igual modo, enfraquece a tese defensiva a oscilação na qualificação jurídica do mesmo fluxo financeiro.

No capítulo relativo ao ADE, a Recorrente insiste na validade dos contratos de mútuo, enquanto no capítulo referente ao Auto de Infração, sustenta que, embora as operações guardassem semelhança com mútuo, não haveria propriamente empréstimo, mas prestação de serviços de gestão administrativo-financeira remunerada por honorários e pelos juros dos recebimentos.

Ora, **Se houve mútuo, a própria defesa admite o repasse de recursos com obrigação de restituição. Se, diversamente, não houve empréstimo, mas prestação remunerada de serviços, então reconhece atuação econômica própria da CELP sobre os ingressos do curso.**

Em qualquer dessas hipóteses, resta fragilizada a tentativa de sustentar que os valores jamais integraram sua esfera de disponibilidade econômica.

Não altera essa conclusão a invocação do art. 123 do CTN, segundo o qual convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo, salvo disposição legal em contrário.

Ainda que existissem acordos privados voltados à futura transferência dos resultados do curso ao Instituto Ensinar Brasil, tais convenções não têm o condão de afastar os efeitos tributários decorrentes da atuação concreta da CELP como gestora, arrecadadora e detentora da disponibilidade econômica dos ingressos no período fiscalizado.

A jurisprudência administrativa oferece suporte a essa conclusão. No Acórdão nº 1302-002.285, assentou-se que a conclusão fiscal pode prescindir da desconsideração do negócio jurídico aparentemente praticado, bastando a demonstração de que os atos realizados tiveram por efeito desviar recursos da entidade imune em benefício de terceiros. Veja-se:

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.

(...)

(Acórdão nº 1302-002.285, Rel. Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, Sessão de Julgamento realizada em 21.06.2017)

(grifamos)

No caso dos autos, é precisamente isso que se verifica: a invocação de ajustes privados e de construções contratuais não afasta o fato de que, em 2011, as mensalidades do

Curso de Direito de Carangola ingressaram na esfera de disponibilidade econômica da CELP, que sobre elas exercia gestão, controle financeiro e apropriação de efeitos patrimoniais, circunstância suficiente para legitimar a tributação correspondente.

Desse modo, deve ser mantido o lançamento.

3 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski