



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.725369/2023-87
ACÓRDÃO	1301-007.872 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CEISP SERVIÇOS EDUCACIONAIS LTDA. E OUTROS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018, 2019

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ENTIDADES DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. REQUISITOS LEGAIS. DESCUMPRIMENTO.

O gozo da imunidade prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal está condicionado ao atendimento cumulativo dos requisitos estabelecidos no art. 14 do CTN e no art. 12 da Lei nº 9.532/1997. A constatação de repasses a pessoas físicas e jurídicas vinculadas, sem comprovação de contraprestação ou da destinação educacional, caracteriza aplicação irregular de recursos e impede a fruição do benefício.

PROUNI. ADESÃO. IRRELEVÂNCIA PARA FINS DE DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS E SUSPENSÃO DA IMUNIDADE.

A adesão ao Programa Universidade para Todos – PROUNI não afasta a exigência de cumprimento integral dos requisitos legais da imunidade tributária. A apresentação extemporânea de documentos não elide a constatação de irregularidades materiais na gestão de recursos.

PROUNI. ISENÇÃO. COMPETÊNCIA FISCALIZATÓRIA DA RECEITA FEDERAL. DESNECESSIDADE DE ATO PRÉVIO DO MEC.

Nos termos do art. 8º, § 2º, da Lei nº 11.096/2005 e do art. 13 da IN RFB nº 1.394/2013, a suspensão da isenção pode decorrer por descumprimento de obrigações tributárias, hipótese em que a Receita Federal possui competência para expedir notificação fiscal e suspender o benefício, independente de ato prévio expedido pelo Ministério da Educação desvinculando o contribuinte do programa.

LANÇAMENTO. PROCEDIMENTO DO ART. 32 DA LEI Nº 9.430/1996. REGULARIDADE.

Instaurado o rito previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/1996, assegurados contraditório e ampla defesa, é legítima a constituição do crédito tributário mediante suspensão da imunidade/isenção, quando constatada a inobservância dos requisitos legais.

JUROS DE MORA. MARCO LEGAL DE INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE COBRANÇA ATEMPORAL.

Os juros moratórios incidem a partir do mês subsequente ao vencimento do tributo até a data do efetivo pagamento, nos termos do art. 161 do CTN e do art. 43 da Lei nº 9.430/1996.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE E SIMULAÇÃO. LEGALIDADE.

Comprovada a fraude e a simulação em operações de mútuo, bem como a destinação de valores a sócios e empresas vinculadas, justifica-se a aplicação da multa qualificada de 150% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

ANÁLISE DE ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULA CARF Nº 02.

Nos termos da Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Incidem juros de mora sobre o valor da multa de ofício, conforme entendimento consolidado na Súmula CARF nº 108.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. ART. 124, I, CTN.

Configura-se a responsabilidade solidária das empresas integrantes do grupo econômico, quando demonstrada a atuação conjunta em operações simuladas destinadas à supressão de tributos.

RESPONSABILIDADE PESSOAL DE ADMINISTRADORES. ART. 135, III, CTN.

Comprovada a prática de atos com fraude e desvio de finalidade por parte dos administradores, subsiste a responsabilidade pessoal pelos créditos tributários constituídos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade para, no mérito, negar provimento aos recursos voluntários, nos termos do voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski – Relatora

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntários interpostos por CEISP SERVIÇOS EDUCACIONAIS LTDA. (CEISP), SOCIEDADE ADMINISTRADORA E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA. (SAGP), UNIESP S/A (UNIESP), INSTITUTO EDUCACIONAL DO ESTADO DE SÃO PAULO – IESP (IESP), KAP 11 LTDA. (KAP11), STBA – COBRANÇAS E SERVIÇOS LTDA. (STBA), JOSÉ FERNANDO PINTO DA COSTA E CLÁUDIA APARECIDA PEREIRA, contra o r. Acórdão da DRJ06 (e-fls. 2581/2632), que julgou improcedentes as impugnações apresentadas contra os Autos de Infração de IRPJ/CSLL, referentes aos anos-calendário de 2018 e 2019.

1. DO PROCEDIMENTO FISCAL

Nos termos do que se extrai do Termo de Verificação Fiscal - 'TVF' (e-fls. 235/257), a fiscalização foi instaurada para verificar o cumprimento, por parte da CEISP SERVIÇOS EDUCACIONAIS LTDA. (CEISP), dos requisitos à fruição da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, nos anos-calendário de 2018 e 2019.

No curso da ação fiscal, apurou-se que a entidade, embora formalmente qualificada como instituição educacional sem fins lucrativos, teria desviado recursos para finalidades alheias à sua atividade-fim, mediante repasses para outras entidades do grupo econômico e pessoas físicas relacionadas à administração da CEISP.

Verificou-se, de início, que o contribuinte registrava em sua contabilidade expressivos valores nas contas contábeis 12103000003 e 12103000004, relativos a mútuo realizado com pessoas jurídicas distintas, notadamente UNIESP S/A e ICESP – INSTITUTO DE CIÊNCIA E EDUCAÇÃO DE SÃO PAULO, correspondentes a aproximadamente 67% do ativo contábil.

Através do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIFP (e-fls. 21/24) e Termo de Reintimação Fiscal nº 1 (e-fls. 26/29), a contribuinte foi intimada e reintimada a apresentar documentos que suportam os lançamentos escriturados nas referidas contas contábeis, tais como contratos e os documentos que comprovam a entrega e o recebimento dos recursos relativos ao mútuo.

Em 10/09/2021, a Contribuinte apresentou Resposta (e-fls. 63/68), informando, em síntese:

- (i) que os lançamentos registrados nas contas contábeis 12103000003 e 12103000004 não corresponderiam a operações típicas de mútuo, mas sim a registros de movimentações financeiras realizadas entre instituições educacionais vinculadas por relações históricas de manutenção;
- (ii) que tais operações constituiriam mera gestão de recursos decorrente do compartilhamento de estruturas administrativas e operacionais, especialmente após a transferência de mantenças educacionais do Instituto de Ciência e Educação de São Paulo – ICESP para a Universidade Brasil (atual CEISP) e para a UNIESP S.A;
- (iii) que o ICESP, instituição sem fins lucrativos, transferiu a totalidade de suas mantenças para as instituições Universidade Brasil e UNIESP ainda em 2017, mantendo, contudo, quadro de funcionários e despesas inerentes a essa transição, os quais teriam sido custeados, ao menos em parte, pela Universidade Brasil;
- (iv) que a UNIESP, embora com fins lucrativos, teria recebido, por força dessa reorganização operacional, auxílio financeiro para custeio de despesas

- vinculadas às manutenções transferidas, em razão de insuficiência temporária de auferir receitas próprias;
- (v) que as operações financeiras realizadas nos exercícios de 2018 e 2019 refletiram, portanto, repasses efetuados para o custeio proporcional de despesas com professores, contas de consumo e demais encargos ordinários das atividades de ensino, realizadas de forma compartilhada entre as instituições envolvidas;
 - (vi) Afirmou, por fim, que a movimentação financeira verificada no período não teve por finalidade a obtenção de lucro, tampouco se tratou de atividade empresarial típica. Enfatizou que os valores contabilizados como créditos decorrentes das operações de “mútuo” refletiriam, na verdade, um sistema interno de conta corrente entre as instituições, com lançamentos sucessivos e compensações periódicas, cujo objetivo seria permitir a análise futura do saldo líquido entre as partes.

Diante da ausência de documentação hábil e idônea que comprovasse as alegações da Contribuinte, a fiscalização concluiu que os recursos movimentados nessas contas foram utilizados para pagamento de despesas particulares dos administradores, bem como para transferências a outras empresas vinculadas aos mesmos sócios, tais como STBA Cobranças e Serviços Eireli, KAP 11 Ltda. e Sociedade Administradora e Gestão Patrimonial Ltda., configurando distribuição de patrimônio e renda da entidade imune em benefício de terceiros e confusão patrimonial.

Considerando que não foram apresentados contratos, critérios de rateio da suposta operação de conta corrente ou qualquer formalização que comprovasse a natureza e os fundamentos das transações realizadas, constatou-se que tais condutas caracterizariam afronta aos incisos I e II do art. 14 do CTN, ao §2º do art. 12 da Lei nº 9.532/1997, e ao art. 13, §1º da IN RFB nº 1.394/2013, resultando na suspensão da imunidade tributária, formalizada por meio do ADE DEFIS nº 023989081, em 27/11/2023.

Por decorrência, foi lavrado o auto de infração para exigência do IRPJ, com multa de ofício qualificada, no valor de R\$ 174.199.686,89, sendo atribuída a responsabilidade solidária aos

administradores da empresa José Fernando Pinto da Costa e Cláudia Aparecida Pereira, nos termos do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN, com base nos seguintes argumentos:

“(…)

9.2 Conforme já descrito neste termo, José Fernando Pinto da Costa (CPF 780.031.488-04) e Cláudia Aparecida Pereira (CPF 051.715.248-74) contabilizaram valores da fiscalizada por meio de mútuos simulados a ICESP e UNIESP. Ambas repassaram parte desses valores, por meio de empréstimos simulados, a José Fernando e Cláudia e a outras empresas (STBA, K11, Sociedade Administradora e Gestão Patrimonial) cujos sócios também são administradores da Universidade Brasil – CEISP e/ou são filhos destes, como relatado no item 3.5. Desse modo, as condutas de José Fernando e Cláudia caracterizaram fraude e conluio, enquadrando-se na hipótese de responsabilidade por créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei (no caso, a Lei nº 4.502, de 1964, arts. 72 e 73).”

(grifamos)

Às empresas UNIESP S/A, Instituto de Ciência e Educação de São Paulo, STBA Cobranças e Serviços Eireli, KAP 11 Ltda., e Sociedade Administradora e Gestão Patrimonial Ltda., foi atribuída a responsabilidade solidária com base no art. 124, inciso I do CTN, nos termos abaixo:

“(…)

9.5 UNIESP e ICESP receberam valores da fiscalizada, contabilizados nesta como mútuo e para os quais não foram apresentados documentos que comprovassem sua causa. Parte desses valores foram repassados a seus sócios – que também eram administradores da CEISP – e às empresas STBA Cobranças e Serviços Eireli, KAP 11 Ltda. e Sociedade Administradora e Gestão Patrimonial Ltda., por meio de empréstimos simulados. Levando-se em conta que STBA, KAP 11 e Sociedade Administradora eram dos administradores da CEISP e/ou de seus filhos, toda essa estrutura fraudulenta, com empréstimos simulados, foi organizada para que José Fernando Pinto da Costa (CPF 780.031.488-04) e Cláudia Aparecida Pereira (CPF 051.715.248-74) ocultassem da Receita Federal o desvio de dinheiro da entidade imune em benefício próprio – o que é causa de suspensão da imunidade da pessoa jurídica.”

(grifos e destaques nossos)

2. IMPUGNAÇÕES

Todos os envolvidos apresentaram impugnação ao Auto de Infração argumentando, em síntese:

(I) CEISP SERVIÇOS EDUCACIONAIS LTDA.

A CEISP, em sua impugnação, afirmou de forma enfática que os lançamentos fiscais não poderiam prosperar, pois, à época dos fatos, fazia jus à isenção tributária garantida por lei, na condição de entidade aderente ao Programa Universidade para Todos – PROUNI, conforme previsão da Lei nº 11.096/2005.

Alegou que a fiscalização teria desconsiderado sua adesão regular ao programa, atuando com base em premissas falsas e deduções carentes de respaldo legal. Ressaltou que, por se tratar de entidade regularmente inscrita e participante do PROUNI, a cobrança de tributos federais seria integralmente indevida. Asseverou que a condição de aderente ao PROUNI, além de conferida por ato do Ministério da Educação (MEC), constava expressamente da Escrituração Contábil Fiscal – ECF apresentada pela entidade, sendo que simples consulta aos sistemas oficiais teria sido suficiente para afastar a exigência.

Quanto ao mérito, invocou a Lei nº 11.096/2005, que instituiu o PROUNI, bem como a Instrução Normativa RFB nº 1.394/2013, para afirmar seu direito à isenção de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Acrescentou que eventual exclusão do programa dependeria de ato formal do Ministério da Educação (MEC), bem como da expedição de Notificação Fiscal de Suspensão da Isenção e de Ato Declaratório de Exclusão (ADE) pela Receita Federal, o que não teria ocorrido.

Do ponto de vista jurídico-constitucional, alegou que eventual suspensão da imunidade não poderia produzir efeitos retroativos, mas apenas a partir da constatação da infração, com efeitos prospectivos ("*ex nunc*"). Sustentou, também, que os requisitos materiais da imunidade não podem ser definidos por lei ordinária, sob pena de inconstitucionalidade formal, conforme precedentes do STF na ADI nº 2028.

Impugnou, ainda, a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por ausência de previsão legal expressa, e apontou o caráter confiscatório da multa qualificada de 150%, em ofensa aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco.

Por fim, asseverou que a autuação seria nula por ausência de motivação adequada, erro na capitulação legal e ausência de justa causa para a lavratura da Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), requerendo, em consequência, a declaração de nulidade do Auto de Infração ou, subsidiariamente, a exclusão dos acréscimos legais e a revisão do crédito tributário constituído.

(II) RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

Os responsáveis solidários reproduziram todos os argumentos de mérito trazidos pela CEISP, acrescentando as alegações que seguem.

Inicialmente, as empresas Uniesp S.A. e Sociedade Administradora e Gestão Patrimonial Ltda. informaram estarem submetidas a processo de recuperação judicial em trâmite na Vara Regional de Competência Empresarial da Comarca de São José do Rio Preto, nos autos nº 10000011-02.2023.8.26.0359, sustentando que tal condição obsta a responsabilização solidária nos termos em que foi promovida.

No mérito, os impugnantes defenderam que a imputação de responsabilidade solidária está fundada em meras suposições e ilações, desprovidas de provas, tendo a fiscalização se limitado a associar pessoas e instituições com base em vínculos subjetivos, exposições midiáticas e conjecturas descoladas da realidade dos autos. Alegaram, com base no art. 124 do CTN, que a solidariedade tributária não se presume, e que não houve comprovação de interesse jurídico comum no fato gerador, tampouco demonstração de confusão patrimonial ou prática de atos ilícitos entre as empresas notificadas.

Ainda que se admitisse a existência de grupo econômico, ressaltou que tal argumento não é suficiente para justificar a responsabilização solidária, sendo imprescindível a comprovação dos seguintes elementos: (i) a efetiva configuração do grupo, nos termos dos arts. 243 a 278 da Lei nº 6.404/1976; (ii) a presença de interesse jurídico comum; e (iii) o abuso de personalidade jurídica, mediante atos dissimulados ou fraudulentos — o que não teria sido demonstrado nos autos.

Defenderam ainda que não existe vínculo societário formal entre a CEISP e as demais instituições indicadas, sendo legítima a atuação dos mesmos administradores em quadros societários distintos, sem que isso configure grupo econômico para fins fiscais. Rechaçaram

qualquer tentativa de suspensão da imunidade com base em eventuais relações entre instituições com ou sem fins lucrativos, sob pena de violação do art. 150, VI, "c", da Constituição Federal.

Afirmaram, por fim, que a autuação é inepta, por ausência de individualização dos fatos atribuídos a cada corresponsável, impedindo o pleno exercício do direito de defesa. Sustentaram, ainda: (i) a regularidade da apuração e pagamento dos tributos pela CEISP; (ii) a inexistência de disfarce na distribuição de lucros; (iii) a ausência de dolo, fraude ou simulação, o que tornaria descabida a aplicação da multa qualificada; (iv) a ilegalidade da Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), por ausência de justa causa; e (v) a inconstitucionalidade da multa de 150% por violação ao princípio do não-confisco.

Dentre os pedidos formulados, requereram o reconhecimento da nulidade do auto de infração por ausência de motivação, decadência do crédito, inaplicabilidade da multa qualificada, improcedência da responsabilização solidária e manutenção da imunidade tributária da CEISP. Alternativamente, postularam a exclusão dos juros moratórios sobre a multa, a requalificação da penalidade e o afastamento da RFFP.

3. ACÓRDÃO DA DRJ

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ06), por meio do Acórdão nº 106-048.483, julgou improcedentes as impugnações apresentadas, mantendo integralmente o crédito tributário lançado.

A DRJ reconheceu como definitivas, por ausência de impugnação tempestiva, as conclusões do ADE DEFIS que suspendeu a imunidade tributária da CEISP. Rejeitou os argumentos relativos à legalidade dos mútuos, à ausência de desvio de finalidade e à regularidade das operações, assentando que houve, sim, distribuição disfarçada de recursos da entidade imune a empresas e pessoas vinculadas, por meio de operações artificiais e não comprovadas documentalmente.

Quanto à imputação de responsabilidade solidária e pessoal, a decisão confirmou o enquadramento dos corresponsáveis com base nos arts. 124, I, e 135, III, do CTN, enfatizando a existência de grupo econômico informal, confusão patrimonial, abuso de personalidade jurídica e atuação dolosa com infração à lei tributária.

O v. Acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019

APRESENTAÇÃO DE IMPUGNAÇÃO FORA DO PRAZO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.

Decorrido o prazo legal sem apresentação de impugnação, o Ato Declaratório Executivo corretamente cientificado ao contribuinte torna matéria definitiva e não impugnada, não podendo ser objeto de conhecimento na fase recursal.

DECADÊNCIA.

A falta de recolhimento de tributos no período a que pertencem por si só desloca a contagem do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte a que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art.173,I.

O lançamento tendo como fato gerador atos tidos como simulação, fraude ou dolo deslocam a contagem do prazo decadencial para o art.173, I do CTN.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DOS JUROS SOBRE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ENTIDADE IMUNE OU ISENTA. INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA. SÚMULA CARF Nº 108. MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. FALTA DE ATENDIMENTO.

Os juros de mora devem ser aplicados sempre que haja crédito tributário em atraso. O fato da impugnante ser isenta ou imune não exclui a obrigação de se atualizar os valores do crédito tributário lançado, ao contrário, sempre que haja a constituição de ofício do crédito tributário os valores sofrerão a incidência de juros e multa, nos termos do art.161 do CTN e também do art.43 da lei nº9430/96.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Deverá ser aplicada a multa de ofício de 100% nos casos em que fique constatado que o sujeito passivo praticou atos tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do tributo devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

A multa de ofício aplicada será majorada em 50% quando regularmente intimado o sujeito passivo deixar de prestar esclarecimentos a fiscalização.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. ABUSO DE PERSONALIDADE. CONFUSÃO PATRIMONIAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL. ART.124 E ART.135, III DO CTN.

Aplica-se a responsabilidade solidária, prevista no art. 124, inc. I, do CTN, nas situações em que comprovada a existência de interesse comum. No presente caso são suficientes para a sua aplicação a comprovação da existência de fraude

perpetrada por todos os responsáveis com o intuito de desviar valores da contribuinte autuada.

Abuso da personalidade jurídica se refere ao excesso de poder praticado pelos sócios na administração da empresa que viola a finalidade constante do estatuto ou do contrato social da pessoa jurídica.

A confusão patrimonial se dá quando um ou todos os sócios constituem uma nova sociedade e para ela transferem todos os seus bens particulares com o fim de causar prejuízo aos seus credores, pode ser identificada de várias formas: empresas com os mesmos sócios, muitas vezes no mesmo endereço, conglomerados familiares, empresas controladas e empresas controladoras, nas quais é normal a transferência de ativos e passivos, custos e de lucros.

A responsabilidade tributária contida no art. 135 do CTN, resulta de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

A imputação da responsabilidade tributária aos sócios tanto no art.124, quanto no 135 do CTN, não macula o lançamento, visto que o art.124 trata da responsabilidade na condição de sócios de fato da autuada e a responsabilização com base no art.135, III é claramente resultante da condição de administradores da contribuinte.

PROUNI. ISENÇÃO. NÃO ATENDIMENTO A FISCALIZAÇÃO.

A isenção é um benefício fiscal e para que se tenha direito a ela é obrigatório que sejam cumpridos todos os requisitos previstos em lei ou ato normativo, literalmente.

Tendo havido uma fiscalização e tendo a contribuinte se furtado em atender a intimação para esclarecer e demonstrar que os registros da isenção estariam corretos, não cabe a esta turma de julgamento tentar conferir um valor de benefício que sequer foi comprovado que tem direito a contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Recorrente CEISP SERVIÇOS EDUCACIONAIS LTDA., juntamente com os responsáveis solidários, interpuseram Recursos Voluntários, em petições apartadas e de mesmo teor, nas quais se reproduz as alegações e fundamentos constantes na defesa apresentada em primeira instância, dialogando com o acórdão da DRJ especificamente quanto aos seguintes pontos:

- (i) Contestam a conclusão da DRJ quanto à distribuição disfarçada de lucros por meio de pagamentos a dirigentes, alegando que tais valores decorreram de contratos regulares e com respaldo contábil;
- (ii) Refutam o entendimento da DRJ de que haveria confusão patrimonial ou ausência de autonomia financeira, apontando para a regularidade da escrituração contábil e autonomia da personalidade jurídica das entidades do grupo;
- (iii) Alegam a ausência de motivação suficiente na decisão da DRJ, especialmente no que tange à valoração das provas e à desconsideração de documentos juntados aos autos.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Eduarda Lacerda Kanieski**, Relatora

1 DA ADMISSIBILIDADE

Conforme **DESPACHO Nº 716/2024** (e-fls. 2831/2832), os Recorrentes foram cientificados da decisão de primeira instância nas seguintes datas:

NOME	MODO	DATA
CEISP SERVIÇOS EDUCACIONAIS LTDA	DTE	22/11/2024
UNIESP S.A.	DTE	25/11/2024
KAP – 11 Ltda	POSTAL	29/11/2024
CLÁUDIA APARECIDA PEREIRA	DTE	09/12/2024
INSTITUTO DE CIÊNCIA E EDUCAÇÃO DE SÃO PAULO	POSTAL	02/12/2024
JOSÉ FERNANDO PINTO DA COSTA	DTE	26/11/2024
SOCIEDADE ADMINISTRADORA E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA	DTE	25/11/2024
STBA - COBRANÇAS E SERVIÇOS LTDA	EDITAL	09/12/2024

Por sua vez, todos os Recursos Voluntários foram apresentados em 18/12/2024 dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Outrossim, verifico a regularidade da representação processual, eis que os Recursos Voluntários foram apresentados por advogado regularmente constituído por procuração acostada às e-fls.489, 868/869, 1214/1215, 1576, 1921/1923, 1924, 2309.

Presentes os pressupostos de admissibilidade extrínsecos e intrínsecos, quais sejam, tempestividade, regularidade formal, legitimidade, interesse recursal e competência deste Colegiado para apreciação da matéria, conheço do Recurso Voluntário.

2 DO DIREITO

As Recorrentes iniciam suas razões insurgindo-se contra as conclusões alcançadas pela fiscalização, que, a seu ver, não encontram amparo fático nem jurídico. Alegam que o procedimento fiscal se baseou em interpretações equivocadas de operações legítimas e devidamente documentadas, resultando em imputações genéricas e desprovidas de prova concreta.

No tópico “**Da Fiscalização**”, sustentam que o Auto de Infração foi lavrado com base em presunções e conclusões subjetivas, sem que houvesse a devida individualização das condutas imputadas a cada recorrente. Argumentam que a narrativa constante no Termo de Verificação Fiscal não descreve, de forma clara e circunstanciada, a ocorrência de fraude, simulação ou conluio, tampouco estabelece o liame causal entre os atos praticados e a suposta suspensão da imunidade tributária.

No item “**Dos Fundamentos da Decisão Recorrida**”, afirmam que a decisão de primeira instância incorreu em error in iudicando ao manter a suspensão da imunidade e a responsabilização solidária, sem considerar que: (i) não há nos autos comprovação da prática de atos que caracterizem abuso de personalidade, confusão patrimonial ou formação de grupo econômico de fato; (ii) a mera existência de operações financeiras entre entidades com sócios ou administradores comuns não implica, por si só, em interesse comum ou direção centralizada; (iii) não foi demonstrado que os recursos da CEISP tenham sido desviados de sua finalidade institucional para beneficiar terceiros, sendo todas as movimentações financeiras suportadas por documentos idôneos.

Por fim, em **“Das Operações Caracterizadas como Mútuo”**, defendem que as transações questionadas correspondem a contratos de mútuo regularmente celebrados, com previsão de prazo, remuneração e registro contábil, atendendo aos requisitos legais e fiscais aplicáveis. Asseveram que tais operações não podem ser confundidas com distribuição disfarçada de lucros, pois não houve comprovação de benefício pessoal a sócios ou administradores. Sustentam que o enquadramento efetuado pela fiscalização é fruto de interpretação equivocada, desconsiderando a autonomia patrimonial das entidades e a natureza legítima dos ajustes financeiros realizados.

Passo à análise.

DA SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E DA OBSERVÂNCIA AOS CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO

Inicialmente, os Recorrentes insurgem-se contra a decisão que manteve a suspensão da imunidade tributária da CEISP Serviços Educacionais Ltda., formalizada no Ato Declaratório Executivo nº 023989081, de 24/11/2023, sob o fundamento de que tanto a autoridade fiscal, quanto o julgador *a quo* teriam desconsiderado o comando do art. 110 do CTN, segundo o qual:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias.

Nesse sentido, sustentam que as movimentações financeiras realizadas entre a Contribuinte e os responsáveis solidários decorreram de operações de mútuo/conta corrente, instrumentos legítimos de gestão financeira que não configuram, por si só, simulação, desvio de finalidade ou distribuição disfarçada de lucros. Aduzem, ainda, que a suspensão da imunidade tributária deveria estar lastreada em prova robusta e inequívoca da prática de atos dolosos voltados à fraude fiscal, o que não teria sido demonstrado nos autos.

A alegação recursal parte de premissa correta: a autonomia conceitual do direito privado deve ser observada na interpretação tributária, especialmente quando a norma constitucional se vale de institutos privados como parâmetro para atribuição ou limitação de competência. Todavia, a remissão legal a institutos de direito privado não afasta o exame de sua

materialidade para fins de aplicação da norma tributária, pois a tributação incide sobre fatos, não sobre formas jurídicas nominais.

A imunidade tributária das instituições de educação sem fins lucrativos encontra-se condicionada ao atendimento cumulativo dos requisitos estabelecidos no art. 14 do CTN e no art. 12 da Lei nº 9.532/1997, dentre os quais a aplicação integral dos recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais e a escrituração regular de suas receitas e despesas.

Nesse sentido, o art. 110 do CTN protege a integridade conceitual dos institutos de direito privado, mas não afasta a possibilidade de exame da materialidade dos atos praticados quando a forma jurídica se revela dissociada da realidade econômica.

A fiscalização demonstrou, com base em extratos bancários, livros contábeis e documentação correlata, que as operações de mútuo ou contas-correntes entre as entidades não foram comprovadas através de contratos, bem como não apresentavam elementos essenciais à sua caracterização perante o direito privado, tais como prazos definidos, remuneração pactuada e efetiva devolução/compensação dos valores.

Constatou-se, ainda, a destinação de recursos a pessoas físicas e jurídicas vinculadas aos administradores, sem correlação com as finalidades educacionais da entidade, configurando desvio de finalidade. Tal conduta contraria diretamente o disposto no art. 14, II, do CTN, pois representa aplicação de recursos fora do escopo institucional protegido pela imunidade.

O ônus argumentativo dos Recorrentes consistia em demonstrar que tais operações atendiam aos requisitos formais e materiais dos contratos de mútuo ou conta corrente, como alegam em caráter superveniente, e que os recursos foram aplicados nas atividades institucionais. Contudo, o conjunto probatório não corrobora essa narrativa, prevalecendo os elementos colhidos pela fiscalização, que detém presunção relativa de legitimidade e veracidade (art. 37 da CF e art. 142 do CTN), não elidida por prova idônea em sentido contrário.

Diante dessas premissas, não assiste razão aos Recorrentes neste ponto.

DO SUPOSTO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS PARA A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Os Recorrentes sustentam que, no período fiscalizado (01/01/2018 a 31/12/2019), a CEISP teria observado rigorosamente as condições previstas no art. 14 do Código Tributário Nacional e no art. 12 da Lei nº 9.532/1997, não havendo distribuição de lucros ou rendas, aplicando todos os recursos em atividades educacionais e mantendo escrituração contábil regular e fidedigna.

Alegam que a adesão ao Programa Universidade para Todos – PROUNI, instituído pela Lei nº 11.096/2005, com a oferta de bolsas integrais e parciais a estudantes de baixa renda, reforçaria a regularidade das atividades e o atendimento às condições para a fruição da imunidade.

Aduzem, ainda, que a documentação comprobatória da adesão ao PROUNI foi apresentada nos autos e que, mesmo que considerada intempestiva, deveria ter sido analisada pela autoridade julgadora, em observância aos princípios da verdade material e da proporcionalidade.

Por fim, argumentam que a suspensão da imunidade/isenção não poderia ter sido decretada pela Receita Federal sem ato prévio do Ministério da Educação que desvinculasse a CEISP do PROUNI.

De início, cumpre registrar que a imunidade tributária das instituições de educação sem fins lucrativos é condicionada ao atendimento cumulativo dos requisitos do art. 14 do CTN e no art. 12 da Lei nº 9.532/1997:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

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

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

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.

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

LEI Nº 9.532/1997

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.

(...)

§ 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;
- 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.

A interpretação conjunta desses dispositivos evidencia que os requisitos são **autônomos e cumulativos**, de modo que a inobservância de qualquer deles implica a suspensão da imunidade tributária. A participação em programas governamentais, como o PROUNI, não elide a necessidade de cumprimento integral dessas exigências.

No caso em exame, a prova documental constante dos autos — especialmente extratos bancários, registros contábeis e informações colhidas junto a terceiros — demonstra a realização de **repasses vultosos** a pessoas físicas e jurídicas vinculadas aos administradores da CEISP, sem comprovação de contraprestação efetiva ou de destinação compatível com as atividades educacionais. Tal conduta se amolda à vedação contida no art. 14, I e II, do CTN, e ao art. 12, § 2º, da Lei nº 9.532/1997, caracterizando **aplicação irregular de recursos** em finalidades estranhas ao objeto social.

Registre-se que, através do Termo de Intimação Fiscal nº 4 (e-fls. 164-167), a Recorrente foi intimada a apresentar esclarecimentos e documentos que comprovassem a isenção de tributos concedida à Universidade Brasil (CEISP), pela adesão ao Programa Universidade para Todos (Prouni), em conformidade com o disposto no art. 5º da Lei nº 11.096/2005, a saber:

“(…)

a- Termo de Adesão ao Prouni, suas renovações e aditivos;

b- Certidão emitida pela Secretaria Superior de Educação (SESu) que comprova as informações do item anterior;

b- Memória de Cálculo da Proporção de Ocupação Efetiva de Bolsas (POEB) utilizada pela instituição, conforme disposto nos artigos 4º a 10º da Instrução Normativa RFB nº 1394 de 12 de setembro de 2013;

b- Indicação das contas contábeis em que estão registradas as bolsas concedidas pelo Prouni.”

Cientificada do referido termo em 11/09/2023 (e-fls. 163), a Recorrente deixou transcorrer *in albis* o prazo de 10 (dez) dias concedido pela Autoridade Fiscal para cumprimento da intimação, razão pela qual foi novamente intimada por meio do Termo de Reintimação Fiscal nº 4 (e-fls. 164/167), com ciência dada em 05/10/2012, o qual também não foi atendido pela Recorrente.

Cumpre salientar que o princípio da verdade material, embora imponha à Administração o dever de buscar a realidade dos fatos, não autoriza a convalidação de condutas que afrontem normas expressas de regência da imunidade. A apresentação extemporânea de documentos, ainda que possível de ser considerada em certas hipóteses, não afasta a constatação de que os repasses realizados no período fiscalizado contrariaram de forma inequívoca os requisitos constitucionais e legais para fruição do benefício.

Assim, não prospera a alegação de regularidade plena.

A Recorrente sustenta, ainda, que a suspensão da isenção prevista no art. 8º da Lei nº 11.096/2005 dependeria, necessariamente, de ato prévio do Ministério da Educação (MEC) que a desvinculasse do PROUNI, não podendo a Receita Federal do Brasil, por si, afastar os efeitos tributários do benefício.

Todavia, tal alegação não merece prosperar.

Com efeito, o art. 8º, § 2º, da Lei nº 11.096/2005 dispõe:

Art. 8º A instituição que aderir ao Prouni ficará isenta dos seguintes impostos e contribuições no período de vigência do termo de adesão:

[...]

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda disciplinará o disposto neste artigo no prazo de 30 (trinta) dias.

Dessa previsão normativa extrai-se a atribuição expressa à Receita Federal para regulamentar e disciplinar o tratamento tributário aplicável ao PROUNI, sem condicionar o exercício de sua competência fiscalizatória a ato do MEC.

A Instrução Normativa RFB nº 1.394/2013 consolidou esse entendimento, fazendo clara distinção entre: (i) a desvinculação do PROUNI, competência do MEC, e (ii) a suspensão da isenção tributária, decorrente de descumprimento de requisitos da legislação tributária, competência da Receita Federal. Nesse sentido, estabelece o art. 13 da referida norma:

Art. 13. Caso a instituição seja desvinculada do Prouni, a suspensão da isenção dos tributos de que trata o art. 2º será a partir da data da ocorrência da falta que ensejar a suspensão, alcançando todo o período de apuração dos tributos.

§1º Quando for constatado que a instituição beneficiária da isenção está descumprindo os requisitos ou as condições pertinentes à matéria ou previstos na legislação tributária, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

[...]

§ 9º O disposto no caput aplica-se, também, à hipótese de desvinculação da entidade de ensino do Prouni determinada pelo Ministério da Educação, em virtude de descumprimento das obrigações assumidas no termo de adesão.

Observa-se, portanto, que a própria legislação infralegal prevê duas hipóteses distintas de suspensão da isenção: (i) quando houver descumprimento das obrigações relativas ao PROUNI, hipótese em que o MEC poderá promover a desvinculação; e (ii) quando a irregularidade decorrer de infração à legislação tributária, hipótese em que a Receita Federal detém competência para suspender o benefício.

Não se cuida, pois, de usurpação da competência do MEC, mas de exercício regular da atribuição fiscalizatória da Receita Federal, nos termos do art. 32 da Lei nº 9.430/1996, que prevê a suspensão de imunidade ou isenção como condição de procedibilidade para o lançamento, garantindo ao contribuinte contraditório e ampla defesa.

A jurisprudência deste Conselho é firme nesse sentido, reconhecendo que a autoridade fiscal pode suspender o benefício tributário quando constatar o descumprimento dos requisitos legais, independentemente de prévia manifestação do MEC. Veja-se a ementa e trechos do voto condutor do Acórdão nº 9202-011.548 a corroborar com tal entendimento:

“Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais, mormente quanto à demonstração da alegada divergência jurisprudencial, o Recurso Especial deve ser conhecido.

ISENÇÃO DO PROUNI. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS.

A instituição de ensino não faz jus à isenção do PROUNI, caso constatado pela Fiscalização da RFB, que não foram observadas - por parte do contribuinte aderente - as condições postas na lei, situação em que se mostra desnecessária, para fins de suspensão do benefício, a edição de ato de desvinculação do programa por parte do MEC.

(...)

VOTO

(...) o ponto é que a sua suspensão para fins de constituição dos créditos, não poderia, ou melhor, jamais poderia ser condicionada à desvinculação do autuado do PROUNI por ato do MEC, como entendeu o colegiado *a quo*.

Diga-se que o § 2º daquele artigo 8º fez constar que a RFB disciplinaria referido dispositivo, o que efetivamente foi feito por meio da Instrução Normativa SRF nº 456/2004, posteriormente revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.394/2013. Note-se, justamente nesse ponto, que o disciplinamento a cargo da RFB foi voltado exclusivamente ao benefício dirigido às tais entidades não beneficentes; e mais, limitou-se a tratar das questões relativas à legislação tributária, não adentrando na temática da concessão das bolsas.

Da conjugação desses normativos, constata-se que duas são as formas por meio das quais haverá a suspensão da isenção em tela, quais sejam: i) por provocação da Fiscalização, consoante estabelece o §1º do artigo 5º; ou ii) por desvinculação do PROUNI por parte do MEC, conforme estabelece o *caput* desse mesmo artigo 5º da IN SRF 456/2004, que correspondem ao artigo 13, § 1º da IN RFB 1.394/13.

Dito de outro jeito, tem-se que duas são as hipóteses e vias por meio das quais o contribuinte estará sujeito à suspensão da isenção a ele outorgada, quais sejam:

1 – **Violação à legislação tributária:** a prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária, bem assim a falta de emissão de notas fiscal; e não comprovação da regular quitação dos tributos (*art. 4º e § único da IN 456/04*) – Infrações essas que devem ser identificadas pela RFB, que observará o procedimento estabelecido no § 1º e ss do artigo 5º daquela IN 456/04; e

2 – **Violação à legislação do PROUNI:** o descumprimento das obrigações atinentes ao oferecimento das bolsas na forma como estipulada no diploma e no termo de adesão ao Programa (*art.9º do artigo 11.096/05*). Infração essa que deve ser identificada pela MEC, que providenciará a desvinculação do sujeito passivo, após a instauração de procedimento administrativo, assegurado o contraditório e direito de defesa. Mesmo nessa hipótese, a suspensão da isenção deve observar o rito preconizado no artigo 32 da Lei 9.430/96.

Em síntese, consoante se denota do Termo de Verificação Fiscal, o autuado teria descumprido as seguintes exigências/condições: **i)** comprovação da regular quitação dos débitos relativos aos tributos alcançados pela norma2 **e ii)** teria praticado atos que, em tese, configurariam crime contra a ordem tributária consistente em suprimir tributos mediante as seguintes condutas:

...atribuir duas personalidades jurídicas, dois CNPJ e duas contabilidades diferentes a cada um de seus 62 estabelecimentos comerciais de ensino, para que cada estabelecimento distribuisse lucro ao mesmo tempo em que se declarava imune e isento desses encargos, como se fosse sem fins lucrativos, de acordo com o descrito neste relatório.

Perceba-se que não há acusação voltada à violação da Legislação do PROUNI (item 2 acima), caso em que, aí sim, poder-se-ia cogitar que a suspensão da isenção estaria condicionada à atuação do MEC.

(...)

Feito o registro, cabe destacar que a sistemática para a suspensão da Imunidade/Isenção prevista no artigo 32 da Lei 9.430/96, se por um lado garante e preserva o direito do

contribuinte ao contraditório e ampla defesa, por outro assegura e instrumentaliza o Fisco à constituição do crédito tributário **dentro do lustro legal**. É dizer, não se faz necessário aguardar o deslinde da discussão acerca da procedência ou não da suspensão do benefício para que se efetue o lançamento correspondente. A mera edição do Ato de Suspensão funciona como condição de procedibilidade para o lançamento, não fazendo necessário o exaurimento da discussão acerca de sua pertinência para que o Fisco se veja autorizado a constituir os créditos tributários envolvidos.

E note-se que esse procedimento foi também encampado pela Legislação Previdenciária, que, com o advento do artigo 32 da Lei 12.101/2009, passou a prever semelhante procedimento para a suspensão da imunidade/isenção das contribuições previdenciárias e seu respectivo lançamento.

Em outras palavras, não faz sentido, a meu ver e com todas as venias, entender que fora atribuído a outro órgão, em outro Ministério, o monopólio das ações voltadas à suspensão de determinada isenção tributária como condição inafastável para o lançamento. Não é razoável sustentar que o Fisco, que é quem detém a competência legal para a constituição do crédito tributário e contra quem corre prazo decadencial para fazê-lo, estaria engessado a espera do deslinde de um procedimento que poderia perdurar por alguns bons anos.

Não é por motivo outro que tanto a Lei 12.101/2009, quando a IN SRF 456/2004 (e pode-se dizer o § 1º do art. 11 da Lei 11.096/05) 3estabelecem a iniciativa concorrente para deflagrar o procedimento que culminará, ao fim e ao cabo, na suspensão da alegada imunidade/isenção e na lavratura do competente auto de infração.

Vê-se, portanto, que é justamente em razão do exercício de um direito (*potestativo de constituir o CT*) contra o qual não deve haver resistência/obstrução e que se opera prazo decadência, insuscetível, em regra, de ser suspenso ou interrompido.

Razão pela qual o § 1º do artigo 5º da Instrução Normativa retro citada, reafirmado no § 1º do artigo 13 da Instrução Normativa RFB nº 1394/13, deixa claro que “*quando for constatado que a instituição beneficiária da isenção não está observando os requisitos ou condições pertinentes à matéria ou previstos na legislação tributária, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.*”

Quero dizer, com isso, que a observância ao rito estabelecido no artigo 32 da Lei 9.430/96, ladeada à comprovação do não cumprimento das exigências para o gozo da isenção/imunidade desses tributos, mostraram-se suficientes à manutenção do ADE em questão e, por conseguinte, dos lançamentos atinentes aos correspondentes créditos tributários.”

(grifamos)

No caso concreto, a autoridade fiscal cumpriu o rito do art. 32 da Lei nº 9.430/1996, intimando a Recorrente a apresentar documentação específica e, diante da inobservância de requisitos tributários (repasse a vinculados sem comprovação idônea de contraprestação e de vínculo com a finalidade educacional; insuficiência/ausência de segregação contábil apta a assegurar exatidão; outras inconsistências), expediu notificação fiscal com a narrativa dos fatos e a

data das infrações, suspendendo a fruição do benefício para fins de lançamento, nos exatos termos do art. 13, § 1º, da IN RFB nº 1.394/2013. A simples adesão ao PROUNI e a posterior juntada de documentos para comprovar tal adesão não afastam a constatação de descumprimento material dos requisitos para fruição da imunidade, previstos no art. 14 do CTN.

Diante desse quadro fático-normativo, e à míngua de prova apta a elidir as irregularidades constatadas — ônus que incumbia à Recorrente, inclusive quanto à segregação contábil e rastreabilidade exigidas no regime de isenção/imunidade — conclui-se, de forma prévia, pela legitimidade da atuação fiscal na via tributária, com a manutenção da suspensão da imunidade/isenção e, por consequência, dos lançamentos.

DO DIREITO À AMPLA DEFESA E AO CONTRADITÓRIO

Os Recorrentes alegam que, ao considerar preclusa a discussão sobre a suspensão da imunidade tributária em razão da apresentação intempestiva da impugnação, a decisão recorrida teria violado o art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, que assegura o contraditório e a ampla defesa nos processos administrativos e judiciais, com os meios e recursos a ela inerentes.

Sustentam que tais garantias constitucionais não se restringem à mera observância de prazos processuais, devendo assegurar a efetiva apreciação das alegações e documentos apresentados, ainda que em momento posterior, especialmente no processo administrativo fiscal, que se orienta pelo princípio da verdade material. Argumentam que a ausência de análise substancial dos documentos que comprovariam a adesão ao PROUNI e a regularidade fiscal da entidade configuraria violação ao devido processo legal e que, na mesma linha, a responsabilização de sócios administradores teria sido imposta sem prova concreta de sua participação nos fatos.

Ocorre que o contraditório e a ampla defesa, embora revestidos de caráter constitucional, não se confundem com a supressão das regras procedimentais que disciplinam o seu exercício. A Constituição assegura o direito de defesa, mas dentro dos parâmetros estabelecidos pela lei, que inclui a observância de prazos preclusivos.

O art. 15 do Decreto nº 70.235/1972 é expresso ao fixar o prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato, para apresentação de impugnação administrativa. Já o art. 26 do mesmo diploma dispõe que, não apresentada a impugnação no prazo legal, o lançamento ou ato administrativo torna-se definitivo na esfera administrativa, ressalvadas hipóteses de revisão de ofício em razão de erro de fato ou vício formal insanável.

No caso concreto, a suspensão da imunidade tributária foi formalizada por meio do Ato Declaratório Executivo nº 023989081, regularmente cientificado à CEISP em 27/11/2023, sem que tenha havido impugnação no prazo legal. Assim, consumou-se a preclusão temporal, que inviabiliza a rediscussão da matéria em sede recursal, por não se tratar de questão de ordem pública.

O princípio da verdade material, embora imponha à Administração Tributária o dever de buscar a realidade dos fatos, não se sobrepõe aos limites impostos pela preclusão processual. A possibilidade de apresentação de documentos em momento posterior existe, mas condicionada a que tais elementos se destinem a fatos e matérias que permaneçam controvertidos e tempestivamente impugnados. Não é o caso dos autos, em que a matéria — suspensão da imunidade — já havia se tornado definitiva na instância administrativa, vedando a sua reanálise.

Assim, não se configura cerceamento de defesa, mas mera preclusão temporal.

DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO DO IRPJ – LUCRO REAL TRIMESTRAL

Os Recorrentes insurgem-se contra a determinação da autoridade fiscal de apuração do IRPJ pelo regime de lucro real trimestral, afirmando que, para os períodos em questão, a opção teria sido regularmente exercida pelo regime de lucro real por estimativa, nos termos do art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.430/1996. Argumentam que a alteração da natureza jurídica da entidade, ocorrida em 23/03/2020, não poderia retroagir para atingir a opção de regime realizada em exercícios anteriores, quando possuíam natureza de associação sem fins lucrativos.

A opção pelo regime de apuração prevista no art. 3º da Lei nº 9.430/1996, todavia, somente se aplica às pessoas jurídicas não obrigadas ao lucro real trimestral. Nos termos do art. 15, § 6º, da Lei nº 9.249/1995 e do art. 35, § 4º, da IN SRF nº 93/1997, entidades imunes ou isentas que perdem essa condição no curso do exercício passam a se sujeitar, de forma obrigatória, à apuração pelo lucro real trimestral a partir do início do período de apuração.

No presente caso, a perda da imunidade nos anos-calendário de 2018 e 2019 atraiu a aplicação imediata do regime de apuração trimestral, independentemente de opção anterior, de modo que a determinação fiscal encontra respaldo legal.

DO SUPOSTA COBRANÇA DE JUROS DE FORMA “ATEMPORAL”

A Recorrente sustenta que a decisão recorrida teria determinado a cobrança de juros de mora de forma atemporal, desconsiderando os marcos legais que condicionam a sua exigibilidade. Invoca, para tanto, o art. 161 do CTN, segundo o qual os juros de mora são devidos a partir do primeiro dia subsequente ao vencimento do tributo até a data de seu efetivo pagamento, bem como o art. 43, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, que estabelece a forma de cálculo mês a mês.

Não prospera a alegação. O lançamento fiscal teve por objeto fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2018 e 2019. Constatada a ausência de recolhimento do imposto devido, a autoridade fiscal constituiu o crédito tributário de ofício, aplicando, de forma estrita, os critérios previstos no art. 161 do CTN e no art. 43 da Lei nº 9.430/1996, a saber: juros de mora calculados a partir do mês subsequente ao vencimento até a data do pagamento, acrescidos de 1% no mês do pagamento.

Não se verifica, portanto, cobrança “atemporal” de juros, mas tão somente a aplicação do regime legal de mora, que incide objetivamente sobre a inadimplência, independentemente da transformação da natureza jurídica da entidade em março de 2020. A exigência dos acréscimos moratórios é consequência automática do não pagamento tempestivo, e não afronta os princípios da razoabilidade ou proporcionalidade.

DA ABUSIVIDADE DA MULTA APLICADA – ALEGAÇÃO DE CARÁTER CONFISCATÓRIO

A Recorrente alega que a multa de ofício aplicada seria desproporcional e de caráter confiscatório, em violação ao art. 150, IV, da CF/88. Invoca, ainda, o art. 112 do CTN, para sustentar que, em caso de dúvida, a interpretação deve ser favorável ao contribuinte.

Todavia, a multa aplicada encontra respaldo no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que prevê multa de 75% do valor do tributo, majorada em dobro quando constatada a prática de dolo, fraude ou simulação, ou quando não atendidas intimações regulares da autoridade fiscal. O caso concreto demonstra a prática de atos tendentes a ocultar a natureza real das operações, a utilização de empresas vinculadas e familiares, bem como a ausência de resposta a intimações, circunstâncias que justificam a qualificação da multa.

A autoridade fiscal justificou o agravamento nos seguintes termos:

8.4 Como demonstrado neste termo, foi comprovada a caracterização da fraude definida pelo art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, ensejando a aplicação da multa de ofício de 100%. Isso porque a entidade contabilizou como mútuos pagamentos feitos a ICESP e UNIESP, que por sua vez repassavam parte desses valores a membros da diretoria da própria CEISP. A não apresentação dos documentos que comprovassem as transações e o repasse de recursos movimentados nestas contas de mútuo nos permitem afirmar que houve distribuição de patrimônio e renda da fiscalizada em benefício de terceiro e confusão patrimonial. Isso fica ainda mais evidente ao verificarmos que os recursos aportados na UNIESP e no ICESP foram repassados aos próprios sócios (que também são administradores da Universidade Brasil -CEISP), a título de mútuos simulados, e a outras empresas (STBA, K11, Sociedade Administradora e Gestão Patrimonial) cujos sócios também são administradores da Universidade Brasil - CEISP e/ou são filhos destes, como relatado no item 3.5.

8.5 Não descaracterizam a fraude as alegações da fiscalizada de que CEISP, ICESP e UNIESP mantinham uma espécie de "conta-corrente" em que recursos das três eram usados indistintamente por estas entidades para custear suas despesas. Em primeiro lugar porque uma pessoa jurídica imune deve demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos que compõem as receitas, custos, despesas e resultados do período de apuração, referentes às atividades imunes a impostos. Isso está expresso no art. 14, inciso III, do CTN. E não foi cumprido pela fiscalizada, que contabilizou pagamentos como mútuo as transferências de valores estranhas à atividade da entidade.

8.6 Além disso, comprovou-se que parte dos valores que eram transferidos a ICESP e UNIESP foram repassados a administradores da fiscalizada e seus filhos, além de empresas cujos sócios são esses administradores. Tudo isso por meio de mútuos simulados. E, de

acordo com a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), a simulação pode ser utilizada como um meio para se fraudar o Fisco, já que "A fraude se caracteriza por uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe, sempre, a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária" (Acórdão CSRF nº 9202-003.128, 2ª Turma, de 27 de março de 2014).

8.7 O sujeito passivo deixou de prestar esclarecimentos, quando intimado, em diversas situações, conforme detalhado no item 2.10 deste termo. Por essa razão, o percentual de multa a que se refere o item 8.2 acima será aumentado de metade, conforme previsto no § 2, I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, passando para 150%.

Ou seja, a multa de 100% fundamentou-se na caracterização da simulação das operações de mútuo e os outros 50% referem-se ao aumento da metade pela falta de atendimento as intimações.

A multa aplicada, conforme consta do auto de infração, está prevista no art.44, inciso I da lei 9430/96, com redação dada pelo art.14 da lei nº11.488/07, dispositivo que continua em vigor até hoje, não cabendo a esta turma de julgamento deixar de aplicar dispositivo vigente, nem tampouco alterar os percentuais nela previstos.

Em relação ao efeito confiscatório da multa defendido pelos impugnantes, cumpre ressaltar que as delegacias de julgamento não são competentes para se pronunciar sobre matéria ligada diretamente a constitucionalidade, como bem sumulou o CARF:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

DA INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

A Recorrente alega, ainda, que seria indevida a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, por ausência de previsão legal e por suposto *bis in idem*.

O entendimento consolidado do CARF, consubstanciado na Súmula nº 108, é no sentido de que incidem juros moratórios sobre o valor da multa de ofício.

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137, de 04/10/2017; 9101-003.199, de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

Portanto, a alegação não merece prosperar.

DO PRAZO DECADENCIAL

A Recorrente invoca o art. 150, § 4º, do CTN para sustentar a decadência do lançamento, alegando inexistência de dolo, fraude ou simulação.

Entretanto, como registrado pela autoridade fiscal e pela DRJ, a autuação foi lastreada na constatação de operações simuladas, desvio de finalidade e ocultação de fatos relevantes, circunstâncias que autorizam a aplicação do art. 173, I, do CTN. Neste caso, o prazo decadencial de cinco anos conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Esse entendimento encontra-se pacificado no âmbito deste e. Tribunal Administrativo, através da Súmula CARF nº 114:

Súmula CARF nº 114

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2018

O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME nº 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

1101-00.622, de 23/11/2011; 1402-00.320, de 11/11/2010; 2202-01.975, de 15/08/2012; 9101-00.773, de 14/12/2010; 1103-000.904, de 06/08/2013; 1301-001.544, de 03/06/2014; 1302-001.857, de 04/05/2016; 2202-002.561, de 18/02/2014; 2202-002.804, de 10/09/2014; 2301-004.531, de 08/03/2016.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA E PESSOAL

A Recorrente insurge-se contra a decisão recorrida ao imputar responsabilidade solidária e pessoal aos sócios e administradores da CEISP Serviços Educacionais Ltda., com fundamento nos arts. 124, I, e 135, III, do CTN, bem como no art. 50 do Código Civil.

O argumento não prospera, devendo ser mantida a decisão de primeira instância por seus próprios fundamentos:

Como visto, a solidariedade prevista no artigo 124, I é uma hipótese de responsabilidade por transferência, não restrita apenas aos atos lícitos por pessoas que se encontram no mesmo lado da relação jurídica, mas também quando se identifica um interesse comum em atos ilícitos almejando a supressão indevida de tributos. Esse interesse comum seria traduzido pela realização conjunta do fato descrito no antecedente da regra matriz de incidência tributária, admitem, entretanto, a responsabilização solidária nos casos de fraude ou simulação.

Os impugnantes defendem ausência de confusão patrimonial e abuso da personalidade jurídica.

A confusão patrimonial se dá quando um ou todos os sócios constituem uma nova sociedade e para ela transferem todos os seus bens particulares com o fim de causar prejuízo aos seus credores.

A caracterização da confusão patrimonial pode ser identificada de várias formas: empresas com os mesmos sócios, muitas vezes no mesmo endereço, conglomerados familiares, empresas controladas e empresas controladoras, nas quais é normal a transferência de ativos e passivos, custos e de lucros. Assim, os interesses das controladas é o mesmo da controladora.

Nos autos a fiscalização demonstrou que as empresas formam um grupo econômico, não de direito e sim de fato, uma vez que não há atos formais que as interliguem, e que a

autuada transfere para Uniesp e Icesp quantias em dinheiro registradas como mútuos entre elas e estas transferem igualmente valores para as demais empresas do grupo, com o fim de distribuir lucros e ou simplesmente remunerar os dirigentes da autuada.

As empresas envolvidas formam um grupo econômico tendo umas o mesmo quadro societário e outras o quadro societário são os filhos, no entanto, não foram trazidos aos autos provas de que os registros contábeis denotam uma efetiva confusão patrimonial.

O que se demonstrou nos autos é que houve no período uma operação registrada de mútuo e que em verdade tratava-se de uma distribuição disfarçada dos lucros da autuada, ou simplesmente de uma simulação para que os administradores/sócios fossem remunerados, ou até mesmo que fossem desviados recursos da empresa em prol de seu quadro societário.

Simulação pura e simples, sem confusão patrimonial entre as empresas, que no entanto, ajudaram em toda operação para que a fraude se perpetrasse e os valores fossem desviados.

Quanto ao abuso da personalidade jurídica o Código Civil de 2002 prevê que este se refere ao excesso de poder praticado pelos sócios na administração da empresa que viola a finalidade constante do estatuto ou do contrato social da pessoa jurídica. O abuso pressupõe sempre a ausência de boa-fé diante do prejuízo.

O art. 50 do da mesma norma estabelece que o abuso da personalidade se dá por desvio da finalidade e por confusão patrimonial. Em ambas as hipóteses está implícita a figura da fraude.

Ocorre desvio de finalidade quando a pessoa jurídica se desvia das finalidades previstas no seu ato constitutivo ou mesmo se extingue para se eximir de responsabilidades ou se extingue irregularmente.

Neste caso entendo ter ficado claro tal abuso, uma vez que a autuada foi constituída, como disse ela, *como pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos e que é reconhecida como entidade beneficente de assistência social com finalidade de prestação de serviços na área da educação.*

A imunidade adquirida derivava dela ser uma instituição sem fins lucrativos conforme previa seu estatuto e, quando passou a perpetrar uma operação simulada com o fim de desviar valores para outras empresas do grupo, deixou de honrar a finalidade para qual foi constituída, ou seja, houve um claro desvirtuamento de seus objetivos.

No meu entender, consubstanciado no Parecer supra transcrito, os fatos trazidos aos autos são mais que suficientes para aplicar a responsabilidade solidária das empresas KAP – 11 Ltda, STBA - Cobranças e Serviços Ltda, Sociedade Administradora e Gestão Patrimonial Ltda, Instituto de Ciência e Educação de São Paulo e UNIESP S.A. nos termos em que foi sustentada pela fiscalização.

A imputação da responsabilidade solidária das pessoas físicas Sr. José Fernando e a Sra. Cláudia Aparecida é com base no art.124, II, conforme contido no auto de infração e 135, III do CTN, nos termos do relatório fiscal anteriormente transcrito cujo trecho novamente destaco:

9.1 Os administradores da empresa são solidariamente responsáveis pelos créditos constituídos neste procedimento fiscal, com base no disposto no art. 135, III, da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN)...

[...]

9.2 ... Desse modo, as condutas de José Fernando e Cláudia caracterizaram fraude e conluio, enquadrando-se na hipótese de responsabilidade por créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei (no caso, a Lei nº 4.502, de 1964, arts. 72 e 73).

O inciso II do art. 124 do CTN estabelece que “são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei”. Nesses casos, entendo serem aqueles que não foram abrangidos pelo inciso I do mesmo artigo.

A 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária do CARF, em sessão do dia 17/08/2017 emitiu o acórdão nº 1401-002.066 que analisa o art.124, a saber:

Sobre o alcance da solidariedade e da responsabilidade tributária previstas no Código Tributário Nacional, temos que, inserido no Título III ("Da obrigação tributária"), o Capítulo IV é dedicado ao "Sujeito Passivo" e tem início com o artigo 121, o qual define o sujeito passivo da obrigação principal como pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e, em seu parágrafo único, esclarece que existem dois tipos de sujeito passivo: contribuinte e responsável.

[...]

Pois bem. Quanto ao artigo 124, conforme vimos, tratase de solidariedade que pode atingir seja o contribuinte (pessoa que tem relação com o fato gerador) seja o responsável (pessoa assim indicada por lei), a depender da configuração do "interesse comum" (inciso I) ou da designação expressa em lei (conforme prevê didaticamente, e de certa forma com redundância, o inciso II).

Ainda no Capítulo IV, portanto tratando do sujeito passivo (que como vimos pode ser contribuinte ou responsável) temos a previsão constante do artigo 124, I, que prevê como solidariamente obrigadas “as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” e o artigo 124, II, estabelecendo solidariedade entre “as pessoas expressamente designadas por lei”.

Já o art.135, III do CTN possui a seguinte redação:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado

O contido acima é claro, são responsáveis aqueles que exercem cargos de direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão somente quando pratiquem atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, ou seja, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado.

O entendimento é de que a natureza da responsabilidade contida no dispositivo é de que seria solidária. Assim, a existência de responsabilidade do administrador não afeta a responsabilidade da pessoa jurídica, permanecendo ambos igualmente responsáveis pelo crédito tributário, sem benefício de ordem. Assim, nem haveria desoneração da pessoa jurídica em razão da responsabilidade do administrador, nem dependeria a

responsabilidade deste do esgotamento do patrimônio da sociedade, ambos respondem, integral e solidariamente pelo crédito tributário.

Portanto, a atribuição de responsabilidade solidária com base no art. 124 e art. 135 do CTN deve ser mantida.

3 CONCLUSÃO

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade para, no mérito, negar provimento aos recursos voluntários.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski