



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18470.731057/2018-11
Recurso De Ofício
Acórdão nº **1401-006.520 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de junho de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SOCIEDADE UNIVERSITÁRIA GAMA FILHO E OUTROS

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/2011 a 31/05/2012

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. ADMINISTRADORES DA PESSOA JURÍDICA. CTN.

Para que se viabilize a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica, é indispensável que esteja presente uma das situações caracterizadoras da responsabilidade do sócio, nos moldes das hipóteses previstas no inciso III do art. 135 do CTN e que essa situação seja claramente descrita de forma a possibilitar o exercício do direito de defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Ailton Neves da Silva (Suplente convocado), André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).


Relatório

Conforme **Termo de Constatação e Notifica Fiscal (TCNF)** foi iniciada uma fiscalização na Interessada Sociedade Universitária Gama Filho (**SUGF**), uma associação sem fins lucrativos, tendo em vista a sua aquisição pela empresa Gallileo Administração de Recursos Educacionais S/A (**GARE**), uma sociedade empresária.

Após transcrever os dispositivos legais que norteiam os benefícios fiscais inerentes à essas associações em fins lucrativos - art.150, inciso VI, alínea 'c' da CF, arts.9º e 14 do CTN e arts.12, 13 e 14 da Lei nº 9.532/1997, dentre outros -, a Fiscalização efetuou uma intimação à Interessada solicitando uma série de documentos, dentre os quais, os livros comerciais e fiscais, demonstrativos de receitas auferidas, além de extratos bancários e demonstração individualizada dos créditos bancários.

Em atendimento, respondeu a fiscalizada:

a- a transação realizada com a GARE e seus desdobramentos foi retratada por contratos, atas, petições, entre outros documentos, num total de 49, indexados pelo que foi denominado "Linha do Tempo";

b- os livros comerciais e fiscais não foram apresentados, porque estariam em poder da GARE, assim como os extratos bancários, a comprovação da origem dos depósitos e os documentos para elaborar o demonstrativo de receitas auferidas, dentre outros. 

A Universidade Gama Filho (UGF), mantida pela Sociedade Universitária Gama Filho (SUGF) teve sua manutenção transferida da SUGF para a Galileo Administração de Recursos Educacionais S/A (GARE). De se reproduzir excertos do **TCNF** que descrevem essa operação:

IV – A Incorporação da SUGF pela GARE

14- Da resposta e documentos apresentados pela SUGF às intimações que lhe foram dirigidas, tem-se o que se segue.

15- Em 24/12/2010, SUGF e GARE, com a interveniência de seus sócios controladores e outros, celebraram o Contrato de Promessa de Cessão de Direitos sobre Manutenção de Instituição de Ensino, Promessa de Cessão de Direitos sobre Uso de Marca, Locação de Marca, Gestão Compartilhada com Opção de Compra de Ações e Outras Avenças, doravante Contrato de Manutenção.

16- O Contrato de Manutenção define um conjunto complexo de ações a serem realizadas em etapas envolvendo as diversas partes. O escopo é a transferência dos ativos da SUGF e da manutenção que exerce sobre a UGF para a GARE que em contrapartida assume todas as obrigações da SUGF, contraídas a qualquer tempo. A transferência é de todo o patrimônio, isto é, o ativo, o passivo, as receitas e as despesas. A liquidação efetiva do passivo acabaria por liberar a responsabilidade dos controladores da SUGF. Haveria também a substituição no estatuto dos controladores da SUGF pela GARE ou por pessoas indicadas por esta. A propriedade da marca UGF seria retida pelos controladores da SUGF até a efetiva liquidação do passivo de longo prazo pela GARE, ressalvado a esta o direito de uso da marca.

17- Desde logo, a administração da SUGF passou a ser compartilhada entre seus controladores e a GARE que exerceu papel preponderante, até mesmo porque assumiu todas as obrigações da SUGF e também para que pudesse iniciar a reestruturação administrativa, financeira e econômica da SUGF.

18- Especial capacidade de gestão financeira detida pela GARE fundamentaria o comando da reestruturação da SUGF. Esta aptidão se mostrava mais relevante na medida em que se traduzia no levantamento de recursos em curto prazo da ordem de R\$ 100 milhões, indispensáveis à reestruturação e à imediata quitação das obrigações de curto prazo da SUGF, uma condição essencial para a efetivação do negócio, inclusive a transferência da manutenção da UGF para a GARE.

19- É de se destacar que a captação destes recursos se lastreou no próprio faturamento da SUGF. Debentures emitidas pela Galileo Gestora de Recebíveis SPE S/A, CNPJ 12.997.234/0001-34, uma controlada da GARE e uma das intervenientes no Contrato de Manutenção, tiveram como garantia as mensalidades de cursos da UGF.

20- Esta parte do negócio foi formalizada através de dois contratos, de 20/12/2010, o segundo anexo do primeiro: **1)** 1ª Emissão de Debentures com Garantia Real de Alienação Fiduciária de Recebíveis, doravante Contrato de

Debentures; e **2)** Cessão Fiduciária de Direitos Creditórios, doravante Contrato de Cessão de Créditos.

21- As debentures foram adquiridas pelos fundos de pensão Postalis e Petros e, residualmente, pelo Banco Mercantil.

22- A UGF é uma figura sem personalidade jurídica que pode ser entendida como o arcabouço necessário a produção de ensino superior, aí compreendidos todos os seus câmpus universitários. Para ser ministrado, o ensino superior depende de autorização do Ministério da Educação. A SUGF detinha a manutenção da UGF.

23- Então, a transferência da manutenção da UGF pela SUGF para a GARE prevista no Contrato de Manutenção não dependia apenas da vontade de ambas, mas também da aprovação do MEC, ocorrida com a expedição da Portaria nº 56, de 31/05/2012, do Secretário de Regulação e Supervisão da Educação Superior, publicada no Diário Oficial da União em 01/06/2012.

24- Assim, do início do processo de incorporação da SUGF pela GARE, em 24/12/2010, com a assinatura do Contrato de Manutenção, até a efetivação da transferência da manutenção, em 31/05/2012, com a aprovação do MEC, a titularidade das mensalidades dos cursos da UGF permaneceu com a SUGF, passando à GARE, em 01/06/2012.

25- Merecem também destaque no Contrato de Manutenção os seguintes compromissos assumidos pela GARE:

a- a indenização por não concorrência em favor dos controladores da SUGF Paulo Cesar Prado Ferreira da Gama e Luiz Alfredo da Gama Botafogo Muniz, no valor aproximado de R\$ 44 milhões, como consta de suas DAA/2012/2013;

b- o contrato de assessoria e consultoria administrativa na área educacional em favor da FCP Serviços de Consultoria Administrativa Ltda, CNPJ 12.032.343/0001-17, de Carlos da Gama Cardoso de Oliveira Felipe da Gama Cardoso de Oliveira, sócios da SUGF;

c- a assunção de passivos da Consultoria Empreendimentos e Participações Consultep S/A, CNPJ 42.515.817/0001-42, e de seus dirigentes e sócios Paulo Cesar Prado Ferreira da Gama e Luiz Alfredo da Gama Botafogo Muniz, também sócios e dirigentes da SUGF.

26- Por fim, é de se anotar que o processo de incorporação da SUGF pela GARE culminou no descredenciamento da UGF pelo MEC, em 13/01/2014, em disputa judicial por reparação de danos, entre outras causas, em disputa pela manutenção da UGF processada junto ao MEC e em procedimento investigatório criminal da Procuradoria da República no Estado do Rio de Janeiro, referente aos recursos captados junto aos fundos de pensão Postalis e Petros, via debentures emitidas pela Galileo SPE.

Tendo em vista a incorporação efetivada, a Fiscalização aponta em seguida as consequências tributárias daí advindas, dentre as quais destaca-se a perda de finalidade não lucrativa da SUGF:

V.1 – Perda da Finalidade Não Lucrativa e Transferência de Patrimônio a Empresa Lucrativa

27- A entrada da GARE na administração da SUGF, a assunção pela GARE de todo o passivo da SUGF, contraído a qualquer tempo, a obrigação da GARE de promover a substituição de sócios no estatuto da SUGF, a cessão dos recebíveis de mensalidades de cursos da UGF no valor de R\$ 236 milhões como garantia das debentures emitidas pela Galileo SPE no valor presente de R\$ 100 milhões para serem aplicados na reestruturação do SUGF, a obrigação da SUGF de transferir a manutenção da UGF para a GARE e os compromissos assumidos pela GARE com os sócios da SUGF, conforme mencionado no item 24, deixam claro que o conjunto dos atos praticados por SUGF, GARE, seus sócios e demais pessoas ligadas e intervenientes configuram uma forma especial de transferência de fato da SUGF para a GARE, ocorrida em 24/12/2010 com a celebração do Contrato de Manutenção.

28- As cláusulas de irretratabilidade e irrevogabilidade nos contratos firmados demonstram a força dos compromissos e papéis assumidos pelas partes, aí incluídos os relativos à administração compartilhada e ao processo de transferência de manutenção. Trata-se de negócio jurídico perfeito e acabado, a sustentar a coexistência de duas sociedades compartilhando, de fato, todas as ações de manutenção, até que, formalmente, em 31/05/2012, houve o reconhecimento pelo MEC em favor da GARE.

29- Até que a transferência da manutenção da UGF para a GARE fosse aprovada pelo MEC, os contratos de ensino tiveram que permanecer em nome da SUGF, acarretando a sua titularidade sobre as receitas e os rendimentos correspondentes.

30- A GARE é uma sociedade empresária e, portanto, tem finalidade lucrativa.

31- Assim, com esta forma especial de absorção pela GARE, a SUGF se tornou de finalidade lucrativa e seu patrimônio acabou transferido à pessoa jurídica de direito privado de finalidade lucrativa, a despeito do que consta do seu estatuto, descumprindo condição e requisito necessários à fruição de benefícios fiscais, conforme estabelecido nos seguintes dispositivos legais:

- a-** art. 150, inciso VI, alínea c, da CF, art. 9º, inciso IV, alínea c, do CTN e arts. 12, § 2º, alínea g, e 15 da Lei 9.532/1997, referentes a IRPJ e CSLL;
- b-** art. 13, inciso III, e art. 14 da Medida Provisória 2.158-35/2001, referentes a PIS e COFINS;
- c-** art. 195, § 7º, da CF, arts. 1º a 3º, inciso II, 12 a 17 e 29 da Lei 12.101/2009, referentes a PIS, COFINS e CSLL.

V.2 – Distribuição de Patrimônio

32- Os compromissos assumidos pela GARE com os sócios da SUGF, conforme mencionado no item 24, constituem forma evidente de distribuição de patrimônio de valor significativo, absolutamente inconcebível no universo das entidades educacionais imunes ou isentas, com vedação expressa dos seguintes dispositivos legais:

- a-** art. 150, inciso VI, alínea c, da CF, arts. 9º, inciso IV, alínea c, e 14, inciso I do CTN e arts. 12, § 2º, alínea a, e 15 da Lei 9.532/1997, referentes a IRPJ e CSLL
- b-** art. 13, inciso III, e art. 14 da Medida Provisória 2.158-35/2001, referentes a PIS e COFINS;
- c-** art. 195, § 7º, da CF, arts. 1º a 3º, 12 a 17 e 29, inciso V, da Lei 12.101/2009, referentes a PIS, COFINS e CSLL.

Desdobramentos posteriores, segundo o TCNF:

V.3 – Faltas de Apresentação de Livros Comerciais e Fiscais, Demonstrações Contábeis e Financeiras Auditadas, Documentos de Comprovação da Origem e Destinação de Recursos, Certidão de Quitação de Tributos Federais, CEBAS-Educação com fulcro na Lei nº 12.101/2009, Termo de Adesão e Aditivos do PROUNI

33- Diversas intimações foram dirigidas à SUGF pela fiscalização para a apresentação dos documentos epigrafados, imprescindíveis ao gozo de benefícios fiscais, mas não houve atendimento, sob a justificativa de que estariam em poder da GARE.

34- A SUGF é pessoa jurídica com existência regular no mundo jurídico, mesmo quando considerada a sua absorção pela GARE, na forma especial já comentada, devendo cumprir por si suas obrigações fiscais acessórias.

35- De outro lado, a GARE já informou à RFB, em 03/02/2015, como consta do processo 11052.000.913/2010-17, que não dispõe de quaisquer documentos da SUGF, devido a esbulho possessório sofrido que foi noticiado à 14ª Delegacia de Polícia do Leblon no Rio de Janeiro/RJ e à Polícia Federal.

36- Ademais, nada há na legislação que justifique o descumprimento da obrigação da apresentação dos documentos mencionados como condição para à fruição dos benefícios fiscais.

37- A entidade ao arguir a sua adesão ao PROUNI, o que lhe facultaria, de forma substitutiva ao reconhecimento de sua imunidade constitucional, a isenção com fundamento na Lei 11.096/2005, também não atende, para fruição dos benefícios da citada lei, as prescrições do seu art. 8º, combinado com os arts. 1º, 2º e 3º da Instrução Normativa nº 456/2004, por outorga do § 2º do art. 8º da citada lei.

38- Isto posto, a SUGF não cumpriu os requisitos para a fruição de benefícios fiscais previstos nos seguintes dispositivos legais:

a- art. 150, inciso VI, alínea c, da CF, arts. 9º, inciso IV, alínea c, e 14, inciso III, do CTN e arts. 12, § 2º, alíneas c e d, e 15 da Lei 9.532/1997, referentes a IRPJ e CSLL;

b- art. 13, inciso III, e art. 14 da Medida Provisória 2.158-35/2001, referentes a PIS e COFINS;

c- art. 195, § 7º, da CF, arts. 1º a 3º, 12 a 17 e 29, incisos III, IV, VI e VIII da Lei 12.101/2009, referentes a PIS, COFINS e CSLL;

d- arts. 1ª a 5ª e 8ª da Lei 11.096/2005 – PROUNI e Instrução Normativa SRF 456, de 05/10/2004, referentes a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

VI – Conclusão

39- Do exposto, conclui-se que a SUGF, em tese, não cumpriu condições e requisitos da legislação tributária indispensáveis ao gozo de benefícios fiscais nos anos-calendários de 2011, 2012 e 2013, o que implica na suspensão das faculdades da imunidade constitucional e, por razões adicionais e superpostas, a isenção concedida pelo PROUNI, justificando-se o presente Termo de Constatação e Notificação Fiscal, em atendimento do art. 32, §§ 1º e 10º, da Lei 9.430/1996.

40- O contribuinte poderá apresentar, no prazo de 30 (trinta) dias, as alegações e provas que entender necessárias, conforme o art. 32, § 2º, da Lei 9.430/1996.

Ato contínuo, foi emitido, com base nos exames e conclusões fiscais supra, o PARECER CONCLUSIVO n.º 007/2016 – EQPEJ, onde concluiu:

CONCLUSÃO

Cotejando-se os fatos apurados na ação fiscal em pauta (TDPF-Fiscalização 0718500-2015-00046-4), relatados nos aludidos Termos de Constatação e Notificação Fiscal (fls. 02/12 e 631/641) com a legislação incidente na espécie, podemos conclusivamente afirmar que:

1- resta caracterizada a sujeição passiva solidária da GARE, nos termos do art 124 do CTN e do art 30, inc. IX da Lei 8.212/1991.

2 - a SUGF não cumpriu condições e requisitos necessários ao gozo de benefícios fiscais, relativos ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, conforme legislação incidente na espécie, nos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, resultando na suspensão das faculdades da referida imunidade constitucional, bem como das demais isenções específicas.

Diante do exposto, PROponho, com lastro no § 3º do art.32 da Lei nº 9.430/96, que seja expedido o ato declaratório suspensivo da imunidade constitucional, bem como das isenções previstas em legislações tributárias específicas, para os anos-calendário 2011, 2012 e 2013.

[...]

E devidamente acatado por autoridade fiscal competente, mediante DESPACHO DECISÓRIO:

DESPACHO DECISÓRIO

Com fundamento no Parecer Conclusivo n.º 007/2016 –EQPEJ, às fls. 688/699, que aprovo e adoto, o qual fica fazendo parte integrante deste Despacho Decisório, como se nele estivesse transcrito, DECIDO:

– EXPEDIR o Ato Declaratório Executivo (ADE) suspensivo da imunidade constitucional, bem como das isenções previstas em legislações tributárias específicas, para os anos-calendário de 2011, 2012 e 2013..

Após a expedição do ato, encaminhar o processo à DRF/RJ2/DIFIS/ EQUIPE DE FISCALIZAÇÃO 5 para ciência à interessada do Despacho Decisório e do Ato Declaratório Executivo e demais providências de sua alçada.

Assinado digitalmente

ALFREDO LUIZ VALLE DO NASCIMENTO

DELEGADO

Em seguida, foi emitido o **Ato Declaratório Executivo nº 9**, de 31 de março de 2016, publicado no DOU de 01 de abril de 2016:

DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
NO RIO DE JANEIRO II

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 9,
DE 31 DE MARÇO DE 2016

Declara suspensa a imunidade tributária, bem como as isenções previstas em legislações tributárias específicas, da pessoa jurídica que menciona.

O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DO RIO DE JANEIRO II, no uso das atribuições regimentais que lhe confere o artigo 302 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, com fundamento nos §§ 3º e 4º do art. 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observado o que consta do processo administrativo nº 16682.722605/2015-58, declara:

Art. 1º. Suspensa a imunidade constitucional, bem como as isenções previstas em legislações tributárias específicas, para os anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, da pessoa jurídica SOCIEDADE UNIVERSITÁRIA GAMA FILHO, CNPJ nº 33.809.609/0001-65, pelas razões expostas naquele processo.

Art. 2º. Poderá o contribuinte, dentro do prazo de 30 (trinta) dias da ciência deste Ato Declaratório Executivo, manifestar sua inconformidade, por escrito, assegurados o contraditório e a ampla defesa, nos termos do artigo 32, parágrafo 6º, da Lei nº 9.430/96, relativamente ao procedimento acima, à Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro.

Art. 3º. Este Ato Declaratório Executivo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

ALFREDO LUIZ VALLE DO NASCIMENTO

A segunda etapa do procedimento fiscalizatório foi a lavratura dos autos de infração, conforme **Termo de Verificação Fiscal e Sujeição Passiva Solidária – Autos de Infração de IRPJ e Reflexos de CSLL, PIS e COFINS**, de onde se extrai alguns aspectos.

Sujeito Passivo: Sociedade Universitária Gama Filho

Demais Sujeitos Passivos (Responsáveis Solidários):

- Galileio Administração de Recursos Educacionais S/A (GARE), por solidariedade de **fato**, com base no inciso I do art.124 do CTN;

- Os sócios/administradores da Sociedade Universitária Gama Filho, os srs. Paulo Cesar Prado Ferreira da Gama, Luiz Alfredo da Gama Botafogo Muniz, Paulo Cesar Passos Ferreira da Gama Filho e Carlos da Gama Cardoso de Oliveira, com base no inciso III do art.135 do CTN;

- O sócio/administrador da Galileio Administração de Recursos Educacionais S/A (GARE), o Sr. Marcio André Mendes Costa, também no inciso III do art.135 do CTN;

De se reproduzir excertos do referido **Termo**:

3- *Com a suspensão do gozo de benefícios fiscais, a SUGF ficou sujeita ao pagamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS da mesma forma que as demais pessoas jurídicas.*

4- *Por diversas vezes durante o procedimento fiscal, como mostram os diversos termos constantes dos autos, a SUGF foi intimada a apresentar os livros e documentos de sua escrituração comercial e fiscal.*

5- Em sua única resposta de 26/06/2015, a SUGF alegou que não poderia apresentar os livros e documentos, porque estariam em poder da GARE.

6- A SUGF é pessoa jurídica com existência regular no mundo jurídico, mesmo quando considerada a sua absorção pela GARE na forma especial descrita no TCNF, devendo cumprir por si as suas obrigações fiscais acessórias.

7- De outro lado, a GARE já informou à Secretaria da Receita Federal do Brasil, em 03/02/2015, como consta do Processo Administrativo Fiscal nº 11052.000.913/2010-17, que não dispõe de quaisquer documentos da SUGF, devido a esbulho possessório sofrido que foi noticiado à 14ª Delegacia de Polícia do Leblon no Rio de Janeiro/RJ e à Polícia Federal.

8- Assim, a falta de apresentação de livros e documentos da escrituração comercial e fiscal acarreta o arbitramento de lucro, conforme o inciso III do art. 530 do RIR/99.

9- O contribuinte atua no ramo da prestação de serviços educacionais, sendo aplicável para efeito de arbitramento o percentual de 32%, agravado em 20%, perfazendo o total de 38,4% da receita bruta, conforme os arts. 519, § 1º, inciso III, alínea a, 531 e 532 do RIR/99.

10- Como consta do TCNF, a transferência da manutenção da Universidade Gama Filho da SUGF para a GARE, prevista no Contrato de Manutenção, não dependia apenas da vontade de ambas, mas também da aprovação do Ministério da Educação – ME, ocorrida com a expedição da Portaria nº 56, de 31/05/2012, do Secretário de Regulação e Supervisão da Educação Superior, publicada no Diário Oficial da União, em 01/06/2012.

11- Assim, do início do processo de incorporação da SUGF pela GARE, em 24/12/2010, ocorrido com a assinatura do Contrato de Manutenção, até a efetivação da transferência da manutenção, em 31/05/2012, com a aprovação do ME, a titularidade das mensalidades dos cursos da UGF permaneceu com a SUGF, passando à GARE, em 01/06/2012.

12- Portanto, o lançamento de ofício de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS compreenderá a receita bruta auferida nos meses de janeiro de 2011 a maio de 2012, conforme informação constante das Declarações de Informações Econômico-Fiscais das Pessoas Jurídicas – DIPJ.

Da ciência dos lançamentos, conforme **Extrato do Processo**, fls.939 a 945):

INFORMAÇÕES DO INTERESSADO

CNPJ: 33.809.609/0001 65 ATIVA REGULAR
SOCIEDADE UNIVERSITARIA GAMA FILHO
Endereço: R MANUEL VITORINO, 553 - PIEDADE - RIO DE JANEIRO - RJ
CEP: 20740-280

IMPUGNAÇÃO

Data de entrada: 01/11/2016

AUTO DE INFRAÇÃO - IRPJ

Nro. SIEF: 0718500 2016 000000001080293

Data da lavratura: 27/09/2016 Data da ciência: 30/09/2016 Tipo da ciência: PESSOAL

Lista de Solidários

Solidário	CPF/CNPJ	Tipo de Solidário	Tipo da Ciência	Data Ciência	Tipo Responsab.	Benef. Ordem
PAULO CESAR PASSOS FERREIRA DA GAMA FILHO Enquadramento Legal: [A partir de 01/01/2000 - Art. 135 da Lei n.º 5.172/66.]	465.128.537-68	SÓCIO	CORREIO	29/09/2016	SOLIDÁRIO	Não
GALILEO ADMINISTRACAO DE RECURSOS EDUCACIONAIS S A - FALIDO Enquadramento Legal: [A partir de 01/01/2000 - Art. 124, inciso I, da Lei n.º 5.172/66.][A partir de 25/07/1991 - Art. 30, inciso IX, da Lei 8.212/91]	12.045.897/0001-59	ADQUIRENTE	PESSOAL	29/09/2016	SOLIDÁRIO	Não
LUIZ ALFREDO DA GAMA BOTAFOGO MUNIZ Enquadramento Legal: [A partir de 01/01/2000 - Art. 135 da Lei n.º 5.172/66.]	021.481.027-53	SÓCIO	CORREIO	29/09/2016	SOLIDÁRIO	Não
CARLOS DA GAMA CARDOSO DE OLIVEIRA Enquadramento Legal: [A partir de 01/01/2000 - Art. 135 da Lei n.º 5.172/66.]	845.539.957-00	SÓCIO	CORREIO	29/09/2016	SOLIDÁRIO	Não
MARCIO ANDRE MENDES COSTA Enquadramento Legal: [A partir de 01/01/2000 - Art. 135 da Lei n.º 5.172/66.]	005.982.897-80	SÓCIO	PESSOAL	04/10/2016	SOLIDÁRIO	Não
PAULO CESAR PRADO FERREIRA DA GAMA Enquadramento Legal: [A partir de 01/01/2000 - Art. 135 da Lei n.º 5.172/66.]	004.336.087-49	SÓCIO	CORREIO	18/10/2016	SOLIDÁRIO	Não

Da Impugnação

Apresentaram Impugnação em **conjunto** (fls.902 a 935) a Contribuinte **SUGF**, e os **responsáveis solidários** Paulo Cesar Prado Ferreira da Gama e Luiz Alfredo da Gama Botafogo Muniz. O Sr. Carlos da Gama Cardoso de Oliveira apresentou em separado (fls,862 a 899)..

E não apresentaram Impugnação os responsáveis solidários Galileo Administração de Recursos Educacionais S/A (GARE) e seu sócio administrador Sr. Márcio André Mendes Costa, além de Paulo Cesar Passos Ferreira da Gama Filho, sócio administrador da **SUGF**.

Da decisão de primeira instância

O órgão julgador, por meio do Acórdão de n.º 10-60.459 proferido pela 5ª Turma da DRJ/POA, em sessão de 29 de setembro de 2017, manteve o crédito tributário e excluiu a sujeição passiva solidária dos impugnantes Paulo Cesar Prado Ferreira da Gama, Luiz Alfredo da Gama Botafogo Muniz e Carlos da Gama Cardoso de Oliveira.

Cientificados da decisão da DRJ, tanto a Contribuinte **SUGF** quanto os responsáveis solidários não apresentaram recurso voluntário.

Do Recurso de Ofício

O Presidente da 5ª Turma da DRJ/POA **recorreu de ofício** desta decisão, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), de acordo com o § 2º do art. 1º da Portaria MF n.º 63, de 9 de fevereiro de 2017.

É o relatório do essencial.

Fl. 10 do Acórdão n.º 1401-006.520 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 18470.731057/2018-11

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Do conhecimento do Recurso de Ofício

Nos termos da **Súmula CARF n.º 103**, para fins de conhecimento de **recurso de ofício**, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Considerando que, nos termos da Portaria MF de n.º 2, de 17 de janeiro de 2023, o limite de alçada atual é de **R\$ 15.000.000,00** (quinze milhões de reais), aí incluído tributo e encargo de multa, sendo aplicável quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário, tomo conhecimento do presente recurso de ofício, uma vez que os lançamentos totalizam um montante superior ao da referida Portaria.

Da Responsabilidade Solidária

De se ver que situações levaram a autoridade atuante em atribuir a responsabilidade solidária às pessoas de Paulo Cesar Prado Ferreira da Gama, Luiz Alfredo da Gama Botafogo Muniz, e Carlos da Gama Cardoso de Oliveira, todos citados como sócios-administradores da SUGF, tendo como enquadramento legal o inciso III do art.135 do CTN.

No Auto de Infração de IRPJ, temos a seguinte descrição (motivação) que consta no **Demonstrativo de Responsáveis Solidários**, pertinente às pessoas físicas supracitadas:

Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto

Motivação

Responsabilidade apurada conforme o Termo de Constatação e Notificação Fiscal de 07/10/2015 e demais documentos do processo 16682-722605/2015-58 que se refere à suspensão de imunidade e isenção e a estes autos de infração.

O sujeito passivo é sócio/administrador da SUGF e signatário do Contrato de Manutenção constante do referido processo, através do qual o patrimônio da SUGF, uma sociedade sem fins lucrativos, foi transferido à GARE, uma sociedade comercial, configurando flagrante infração estatutária e legal.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 135 da Lei n.º 5.172/66.

A seguir se reproduz a decisão de primeira instância, naquilo que se refere aos responsáveis solidários impugnantes:

Da responsabilidade tributária

A responsabilização pessoal e solidária dos “diretores, gerentes ou representantes” pelos “créditos correspondentes a obrigações tributárias

resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” encontra previsão normativa expressa no art. 135, caput e inciso III, do CTN:

“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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Foi imposta a sujeição passiva solidária aos impugnantes por meio do Termo de Verificação Fiscal e Sujeição Passiva Solidária, com a seguinte descrição (imagem extraída do termo de fls. 740-743):

14- Paulo Cesar Prado Ferreira da Gama, Luiz Alfredo da Gama Botafogo Muniz, Paulo Cesar Passos Ferreira da Gama Filho e Carlos da Gama Cardoso de Oliveira

são sócios/administradores da SUGF, enquanto Marcio André Mendes Costa é sócio/administrador da GARE. Eles foram signatários do referido Contrato de Manutenção, através do qual o patrimônio da SUGF, uma sociedade sem fins lucrativos, foi transferido à GARE, uma sociedade comercial. Este e outros fatos descritos no TCNF, assim como os demais documentos do Processo Administrativo Fiscal n.º 16682-722605/2015-58, comprovam a prática de infrações estatutárias e legais por parte das pessoas referidas, o que enseja às suas responsabilidades solidárias em relação aos tributos ora lançados, conforme estabelecido no inciso III do art. 135 da Lei n.º 5.172/66 – Código Tributário Nacional.

Os autos de infração apresentam idêntica descrição da motivação da atribuição da responsabilidade tributária para os autuados na condição de associados/administradores da SUGF, conforme abaixo:

“Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto

Motivação

Responsabilidade apurada conforme o Termo de Constatação e Notificação Fiscal de 07/10/2015 e demais documentos do processo 16682-722605/2015-58 que se refere à suspensão de imunidade e isenção e a estes autos de infração.

O sujeito passivo é sócio/administrador da SUGF e signatário do Contrato de Manutenção constante do referido processo, através do qual o patrimônio da SUGF, uma sociedade sem fins lucrativos, foi transferido à GARE, uma sociedade comercial, configurando flagrante infração estatutária e legal.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 135 da Lei n.º 5.172/66.”

Os impugnantes contestam suas inclusões no pólo passivo da obrigação tributária constituída pelos autos de infração. Alegam, em suma, não haver comprovação de que teriam praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei ou estatutos.

Para atribuição de responsabilidade pessoal, do art. 135, III, do CTN, é imprescindível a descrição da situação que caracteriza a responsabilidade, com o mesmo rigor contido no artigo 10 do Decreto n.º 70.235/1972. Deve estar perfeitamente identificado o agente infrator, descrita sua conduta e especificado quando esta ocorreu, sobre quais fatos se deu, quais as disposições legais infringidas, de modo a possibilitar o exercício do direito de defesa.

Esse entendimento é consentâneo com a jurisprudência administrativa, conforme se observa na ementa do acórdão 1402-00.755, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS. DESCRIÇÃO ADEQUADA DOS FATOS.

Nos casos em que terceiros, não integrantes da relação jurídico-tributária, se tornam responsáveis pelo pagamento do tributo em face de condutas próprias decorrentes da prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, há duas normas, cada uma incidindo sobre sujeitos e suporte fático distintos. Assim a autoridade fiscal deve descrever a situação fática e jurídica correspondente à relação jurídico-tributária que constitua o fato gerador da exigência em relação ao contribuinte direto e, igualmente, descrever a infração que caracteriza e delimita a responsabilidade tributária do terceiro.”

No presente caso, a autoridade lançadora foi econômica na descrição dos fatos ao atribuir a responsabilidade. Não houve uma descrição individualizada dos atos de cada uma das pessoas físicas as quais foi atribuída responsabilidade, em que medida contribuíram para a infração tributária e quais disposições estatutárias cada uma delas infringiu.

Sem sombra de dúvidas, os atos praticados pelos administradores da SUGF deram causa à perda dos benefícios tributários. No entanto, as pessoas físicas estão sendo responsabilizadas por infrações tributárias decorrentes de omissão de receitas. A autoridade autuante não descreve em que medida cada um deles atuou, em que condição atuaram como representantes da SUGF, de que maneira teriam contribuíram para a omissão de receitas que está sendo tributada. Não há uma única linha a respeito dos atos de cada um que teriam dado causa à infração tributária.

Adicionalmente, vale registrar que não houve qualificação da multa, não tendo sido mencionada a existência de dolo.

Segundo a interpretação predominante na doutrina e na jurisprudência, a responsabilidade dos sócios gerentes prevista no art, 135, III, do CTN depende de comprovação do dolo na sua conduta.

No presente caso, verifica-se que a fiscalização não logrou comprovar o dolo na prática da infração e não descreveu suficientemente a situação fática e

jurídica correspondente à infração que caracteriza e delimita a responsabilidade tributária dos terceiros.

Deste modo, deve-se excluir a responsabilidade solidária atribuída aos administradores.

Em face do ora decidido pela decisão de piso, da qual, anuncio desde já, que partilho acerca de sua conclusão, mas discordo de algumas afirmações contidas no voto da DRJ.

Oportuno reproduzir algumas passagens contidas no **Termo de Verificação Fiscal e Sujeição Passiva Solidária** – Autos de Infração de IRPJ e Reflexos de CSLL, PIS e COFINS:

10- Como consta do TCNF, a transferência da manutenção da Universidade Gama Filho da SUGF para a GARE, prevista no Contrato de Manutenção, não dependia apenas da vontade de ambas, mas também da aprovação do Ministério da Educação – ME, ocorrida com a expedição da Portaria n.º 56, de 31/05/2012, do Secretário de Regulação e Supervisão da Educação Superior, publicada no Diário Oficial da União, em 01/06/2012.

11- Assim, do início do processo de incorporação da SUGF pela GARE, em 24/12/2010, ocorrido com a assinatura do Contrato de Manutenção, até a efetivação da transferência da manutenção, em 31/05/2012, com a aprovação do ME, a titularidade das mensalidades dos cursos da UGF permaneceu com a SUGF, passando à GARE, em 01/06/2012.

[...]

[...]

14- Paulo Cesar Prado Ferreira da Gama, Luiz Alfredo da Gama Botafogo Muniz, Paulo Cesar Passos Ferreira da Gama Filho e Carlos da Gama Cardoso de Oliveira são sócios/administradores da SUGF, enquanto Marcio André Mendes Costa é sócio/administrador da GARE. Eles foram signatários do referido Contrato de Manutenção, através do qual o patrimônio da SUGF, uma sociedade sem fins lucrativos, foi transferido à GARE, uma sociedade comercial. Este e outros fatos descritos no TCNF, assim como os demais documentos do Processo Administrativo Fiscal n.º 16682-722605/2015-58, comprovam a prática de infrações estatutárias e legais por parte das pessoas referidas, o que enseja às suas responsabilidades solidárias em relação aos tributos ora lançados, conforme estabelecido no inciso III do art. 135 da Lei n.º 5.172/66 – Código Tributário Nacional.

Destaco que o referido contrato selaria, definitivamente, o ali pactuado entre as partes quando da necessária aprovação da transferência a cargo do MEC, que se deu em 31/05/2012 e, ainda, não entendo de que tenha havido uma *forma especial de transferência de fato*, conforme constou no **Termo de Constatação e Notificação Fiscal**:

V.1 – Perda da Finalidade Não Lucrativa e Transferência de Patrimônio a Empresa Lucrativa

27- A entrada da GARE na administração da SUGF, a assunção pela GARE de todo o passivo da SUGF, contraído a qualquer tempo, a obrigação da GARE de promover a substituição de sócios no estatuto da SUGF, a cessão dos recebíveis de mensalidades de cursos da UGF no valor de R\$ 236 milhões como garantia das debentures emitidas pela Galileo SPE no valor presente de R\$ 100 milhões para serem aplicados na reestruturação do SUGF, a obrigação da SUGF de transferir a manutenção da UGF para a GARE e os compromissos assumidos pela GARE com os sócios da SUGF, conforme mencionado no item 24, deixam claro que o conjunto dos atos praticados por SUGF, GARE, seus sócios e demais pessoas ligadas e intervenientes configuram uma forma especial de transferência de fato da SUGF para a GARE, ocorrida em 24/12/2010 com a celebração do Contrato de Manutenção.

O patrimônio da SUGF, entendo, não foi transferido para a GARE e tampouco houve qualquer tipo de incorporação de sociedades, pois se assim fosse deveríamos de ver a GARE no polo passivo da autuação e não a SUGF, como constou nos autos de infração dos lançamentos dos tributos ali consignados e pertinentes, corretamente, aos fatos geradores de janeiro de 2011 a 31 de maio de 2012, pois daí para frente cumpriu-se o acordado entre as partes por meio do **Contrato de Manutenção** (cópia em Documentos Comprobatórios – Outros 4).

Até a transferência ser efetivada, as mensalidades eram/continuavam como entradas de receitas ao patrimônio da SUGF e somente foram passadas à GARE em 01 de junho de 2012 (TCNF, item 26).

Reproduzo a cláusula 2.1.5 do **Contrato de Manutenção**:

2.1.5 Constitui condição do presente negócio que seja efetivada a transferência da manutenção da UNIVERSIDADE GAMA FILHO da SUGF para a GALILEO junto ao Ministério da Educação, no prazo máximo de 50 meses contados da assinatura deste instrumento sob pena de se dar por rescindido o presente contrato, dando o Direito de que os ASSOCIADOS SUGF executem a garantia prevista no item 3.7 deste instrumento.

Evidente que o referido contrato continha uma série de detalhes, tais como garantias e obrigações a serem observadas, como, por exemplo, a marca UGF, os recursos necessários a implementação do acordado e compromissos assumidos com os Associados SUGF (sim, compromissos assumidos, mas a autoridade fiscal não aponta quando foram efetivados), enfim, não vislumbrei nenhuma mistura ou envolvimento dos patrimônios entre a GARE e a SUGF que significassem uma transferência e/ou incorporação de patrimônios.

A autoridade fiscal deveria ser mais contundente e específica na apresentação das situações que poderiam dar azo à responsabilidade solidária atribuídas àquelas pessoas e não simplesmente mencionar no **Termo de Verificação Fiscal, item 14**, logo após destacar a transferência de patrimônio da SUGF para a GARE (que não ocorreu), o seguinte:

[...]

Este e outros fatos descritos no TCNF, assim como os demais documentos do Processo Administrativo Fiscal nº 16682-722605/2015-58, comprovam a prática de infrações estatutárias e legais por parte das pessoas referidas, o que enseja às suas responsabilidades solidárias em relação aos tributos ora lançados, conforme estabelecido no inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional.

Que fatos e/ou documentos seriam esses, não se sabe, pois temos vários fatos e documentos nos autos, e, ainda, até porque o **TCNF** menciona apenas em seu **item 40** que “*Conclui-se também que ficou caracterizada a sujeição passiva solidária da GARE, nos termos do art.124 do CTN e do art.30, inciso IX da Lei 9.430/1996.*”

Neste sentido, de se concordar com a decisão recorrida:

Os impugnantes contestam suas inclusões no pólo passivo da obrigação tributária constituída pelos autos de infração. Alegam, em suma, não haver comprovação de que teriam praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei ou estatutos.

Para atribuição de responsabilidade pessoal, do art. 135, III, do CTN, é imprescindível a descrição da situação que caracteriza a responsabilidade, com o mesmo rigor contido no artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972. Deve estar perfeitamente identificado o agente infrator, descrita sua conduta e especificado quando esta ocorreu, sobre quais fatos se deu, quais as disposições legais infringidas, de modo a possibilitar o exercício do direito de defesa.

No presente caso, a autoridade lançadora foi econômica na descrição dos fatos ao atribuir a responsabilidade. Não houve uma descrição individualizada dos atos de cada uma das pessoas físicas as quais foi atribuída responsabilidade, em que medida contribuíram para a infração tributária e quais disposições estatutárias cada uma delas infringiu.

Outro aspecto mencionado na decisão recorrida:

A SUGF não dispunha dos livros e documentos de sua escrituração comercial e fiscal, situação que possibilitou a hipótese legal de arbitramento de seu lucro, ou seja, estamos diante de um critério legal de regime de apuração do tributo devido e não se trata de “**omissão de**

receita” como difundido na decisão recorrida, sendo um equívoco a sua afirmação de que “*as pessoas físicas estão sendo responsabilizadas por infrações decorrentes de omissão de receitas.*”

Por fim, ressalte-se de que aqui estamos nos atendo somente à atribuição de responsabilidade solidária, uma vez que a perda do benefício fiscal já se revelou definitiva nesta esfera administrativa.

Conclusão

É o voto, negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano