



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

Processo nº 19515.720367/2016-47
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-002.724 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2018
Matéria SUSPENSÃO DE IMUNIDADE / ISENÇÃO / PROUNI - INSTITUIÇÕES DE ENSINO / ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS
Recorrente INSTITUTO EDUCACIONAL DO ESTADO DE SAO PAULO - IESP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012

SUPERAÇÃO DAS MATÉRIAS EM RAZÃO DA APLICAÇÃO DO § 3º DO ART. 59 DO DECRETO Nº 70.235/1972.

Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

ISENÇÃO DO PROUNI. SUSPENSÃO DECORRENTE DE ATO DECLARATÓRIO EMITIDO PELO MEC. IMPRESCINDIBILIDADE.

A suspensão da isenção de uma instituição de ensino do PROUNI, por Ato Declaratório de Exclusão emitido pela RFB, somente pode se dar após a desvinculação da referida instituição, por parte do Ministério da Educação, do próprio PROUNI.

CSLL. REFLEXO.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se à CSLL o quanto decidido para o IRPJ.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em superar as arguições de nulidade para, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Livia De Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (DRJ/CGE), que, por meio do Acórdão 04-42.961, de 19 de maio de 2017, julgou improcedente a impugnação apresentada pela empresa.

Reproduzo parte do relatório constante no acórdão da DRJ:

(início da transcrição do relatório do acórdão da DRJ)

O presente processo, referente ao período compreendido entre os anos-calandário 2011 e 2012, trata de:

1. Suspensão da imunidade e da isenção tributárias, levada a efeito através do ato declaratório nº 162 de 13 de outubro de 2016 (fl. 15.341);

2. Lançamento de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em valores respectivamente iguais a R\$ 77.589.007,92 e R\$ 27.983.827,43, já incluídos os juros de mora, calculados com emprego da taxa Selic, além de multa de ofício, à razão de 150%, conforme autos de infração de fls. 15.388 a 15.413 e 15.414 a 15.439.

3. Termo de Arrolamento de Bens e Direitos;

4. Responsabilização Tributária.

1. Da suspensão da imunidade e da isenção tributária:

Trata-se do Ato Declaratório 162/2016 (fl. 15431), que deu origem às suspensões da Imunidade e da Isenção tributárias, nos termos do § 9º do inciso II do art. 32 da Lei 9.430 de 1996. O referido Ato declara:

"Art. 1º Declara a suspensão da imunidade tributária do INSTITUTO EDUCACIONAL DO ESTADO DE SÃO PAULO – IESP, CNPJ: 63.083.869/0001-67, no período de 01/01/2011 a 31/12/2012, por inobservância ao disposto no art. 150, IV, “c”, da Constituição Federal de 1988, artigo 14 do Código Tributário e demais normas tributárias pertinentes à matéria.

Art. 2º Declara a suspensão da isenção tributária de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e do art. 8º

da Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005, da pessoa jurídica INSTITUTO EDUCACIONAL DO ESTADO DE SÃO PAULO – IESP, CNPJ: 63.083.869/0001-67, no período de 01/01/2011 a 31/12/2012."

A Contribuinte foi intimada a apresentar, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência da Notificação de suspensão de imunidade / perda de isenção de fls. 13.374 a 13.404, as alegações e provas que julgasse necessárias.

O Parecer Conclusivo (fls. 15.264 a 15.332), que embasou o referido ato declaratório, levou em conta, tanto a Notificação de Suspensão de Imunidade/Isenção (fls. 13.374 a 13.404), como as alegações da impugnante na manifestação de 03/08/2016 (fls. 13.838 a 13.975). Descrevo a seguir, as principais alegações constantes do Parecer:

ASSUNTO - ENTIDADE EDUCACIONAL - SEM FINS LUCRATIVOS SUSPENSÃO DE IMUNIDADE / ISENÇÃO: PERÍODO DE 01/01/2011 A 31/12/2012.

EMENTA: “a IMUNIDADE tributária das instituições de educação ou de assistência social (decorrente da CF e relativa ao impostos) e a ISENÇÃO tributária das entidades sem fins lucrativos (decorrente da lei e relativa aos impostos e contribuições) poderão ser suspensas, pela Receita Federal do Brasil, caso haja inobservância das condições fixadas em lei para o gozo da isenção ou imunidade, condições estas previstas nos arts. 9º, § 1º e art. 14 do CTN e no art. 12 e § 2º, salvo a alínea "f" e o § 3º da lei nº. 9.532/97, correndo ambos os procedimentos de suspensão sob o rito do art. 32 da Lei nº. 9.430/96.” E Suspensão da Isenção que trata art. 15 da Lei 9.532/66 e da Isenção prevista na Lei nº 11.096/05 –Instituiu o Programa Universidade para Todos - PROUNI.

Motivo: Falta de observância dos requisitos legais dispostos no caput e nos incisos “a”, “b”, “c”, “d”, “e”, “f”, “g” e “h” do parágrafo 2º do artigo 12, e, no caput e no parágrafo único do artigo 13, ambos artigos da Lei 9.532/97; no artigo 14 da Lei 5172/66 – CTN; no caput e no parágrafo único do artigo 4º da IN SRF 456/04; e no parágrafo 3º do art. 195 da CF/88.

(...)

Da acusação da autoridade fiscal

- As DIPJ's estão deficientes e sem coerência.

Existem duas declarações válidas para cada ano fiscalizado, sendo uma normal e outra na condição de incorporadora, relativas ao mesmo período de apuração, o que já configura uma situação incorreta. Nenhuma delas com preenchimento das fichas 4, 5 e 6 (custos, despesas e demonstração do resultado), cada uma informa valores diferentes de faturamento, de massa salarial e quantidade de empregados, nenhum desses valores é compatível com os valores da contabilidade, nem com os da Folha de Pagamento.

- A Existência de Planejamento Tributário Abusivo - Fragmentação - Destacando que:

(...)

As atividades desempenhadas pelo grupo econômico como um todo vertem seus resultados para os seus controladores, o Sr. José Fernando, sua esposa e seus dois filhos, diretamente nas pessoas físicas, ou indiretamente através de uma empresa de gestão patrimonial, utilizada para a prática conhecida como “ocultação e blindagem patrimonial”.

(...)

A fiscalização observou que a despeito de ser formalmente constituída com a natureza jurídica de associação civil, a fiscalização entende que a associação não condiz com o conceito art. 53 Código Civil, observando a insuficiência de membros para que se caracterize uma união de pessoas: Só há dois associados, marido e mulher, não reflete uma coletividade, os dois são ao mesmo tempo associados, dirigentes, conselheiros, fiscais, diretores e tudo mais.

- A Existência de Grupo Econômico

Acusa a autoridade fiscal que o sujeito passivo faz parte de um grupo econômico, denominado UNIESP - União dos Institutos de Ensino Superior de São Paulo, composto por cerca de 100 empresas, atuantes na área de prestação de serviços de ensino superior, médio e fundamental, além de gráficas e editoras e relata que:

(...)

- Os controladores e a "holding" apresentaram, no período fiscalizado, acréscimo patrimonial injustificado, assim considerado pois tem por base dividendos de empresas (pertencentes ao grupo UNIESP) sem condições de gerar receitas ou lucros, como indicam suas respectivas declarações zeradas (DIPJ, GFIP, DIRF, RAIS, DACON e DCTF).

- Existência de Finalidade lucrativa

A fiscalização acusa que há evidências que os acréscimos patrimoniais da "holding" e dos controladores do grupo UNIESP tiveram origem nas receitas auferidas e nos resultados obtidos pelas entidades do grupo que se declaram sem fins lucrativos, sendo a principal delas o sujeito passivo.

E que os resultados positivos obtidos pelo sujeito passivo foram distribuídos disfarçadamente aos controladores do grupo UNIESP e a empresa de gestão patrimonial, provém de desvio de receitas do sujeito passivo para as empresas com fins lucrativos do grupo econômico, através do pagamento de despesas dessas mesmas empresas pelo sujeito passivo, e, através de pagamento de aluguéis superfaturados.

Concluído que esta situação descrita implica na suspensão da imunidade / isenção do IRPJ e das contribuições sociais do sujeito passivo, sem prejuízo da verificação do cumprimento das obrigações tributárias nas demais empresas do grupo e de seus sócios.

- A Existência de Planejamento Tributário Abusivo:

A fiscalização verificou que a partir de 2010 os controladores do sujeito passivo e do grupo econômico passaram a adotar um

planejamento tributário abusivo, que consistia em manter dois CNPJ ativos para um mesmo estabelecimento empresarial, possibilitando assim direcionar contabilmente suas receitas e despesas entre esses dois CNPJ de modo a fraudar o resultado com o intuito de reduzir tributos. E que prática consistia em abrir uma filial do sujeito passivo (imune) no mesmo local em que funcionava uma empresa com fins lucrativos do grupo UNIESP, geralmente logo após a aquisição empresa adquirida por seus controladores, porém não efetivava a extinção do CNPJ original seria necessária para a incorporação ou pelo encerramento), mantendo assim, irregularmente, os dois CNPJ ativos.

Também constatou que com os 2 (dois) CNPJ irregularmente ativos para cada estabelecimento, os controladores do grupo econômico dirigiram a mão-de-obra de professores e funcionários, bem como a maior parte dos custos e despesas das entidades adquiridas com fins lucrativos para as entidades "ditas" sem fins lucrativos do grupo, principalmente para o próprio sujeito passivo, que possuía CEBAS válido, e que teoricamente gozaria da isenção da contribuição previdenciária. Ao mesmo tempo, mantinham parte das receitas nas empresas com fins lucrativos, tendo estas custos e despesas mínimos, com a intenção de simular distribuição de dividendos aos sócios.

Concluindo que essa prática irregular e fraudulenta implicou em omissão de receita no sujeito passivo e em simulação de receita em outras empresas com fins lucrativos do grupo econômico, situação que caracterizaria, em tese, crimes de sonegação tributária e lavagem de dinheiro.

(...)

A Fiscalização também constatou que em 2012, a empresa com fins lucrativos, mesmo sem empregados declarados, apresenta em sua contabilidade (DRE) receita de R\$ 12 milhões e lucro de R\$ 4 milhões, apesar de apresentar DIPJ zerada. A receita é compatível com valores constantes no site do Governo Federal como pagamento do FIES e na movimentação bancária informada em DIMOF por instituições financeiras.

Evidenciou ainda que o sujeito passivo procedeu no período entre 2007 e 2013, aquisição de 60 instituições de ensino superior, abriu uma filial do sujeito passivo para cada uma delas e transferiu os empregados para as filiais abertas, segundo os dados das respectivas RAIS, GFIP e DIRF. As respectivas DIPJ, em geral, estão zeradas.

Relata que em meados do ano de 2012 o grupo econômico expandia-se tão rapidamente, através da aquisição de novas faculdades, que as alterações estatutárias do sujeito passivo, que já eram freqüentes, passaram a não dar mais conta da abertura das filiais necessárias, e os empregados das empresas adquiridas passaram a ser declarados na própria matriz do sujeito passivo (RAIS, GFIP e Folha de Pagamento). O número de empregados da matriz era cerca de 350 no ano de 2011, sobe

para cerca de 500 nos sete primeiros meses de 2012, e salta para cerca de 1350 de agosto em diante.

Informou que em 2013 o grupo econômico passou a ter problemas com o MEC, em maio daquele ano, parte dos empregados voltou a ser declarado (GFIP, RAIS e DIRF) nas entidades de origem, que continuavam ativas para efeito cadastral. Aliás, para o MEC, as entidades de origem, aquelas recém adquiridas pelo grupo UNIESP, eram as únicas cadastradas e autorizadas a funcionar nos seus respectivos endereços, situação que perdura até hoje. São essas entidades, e não o sujeito passivo, que emitem os diplomas para os alunos, que intermedeiam os contratos de FIES dos alunos com o Governo Federal e que são cadastradas no PROUNI.

- Com Relação ao PROGRAMA DO FIES

Observa que Programa FIES tem se mostrado muito atraente para as faculdades devido à estabilidade dos contratos, e também pela garantia de seu recebimento. E que se trata de um programa de financiamento do ensino superior do governo federal introduzido pela lei 10.260 de 12/07/2001. Nesse programa, o governo federal, através da Caixa Econômica Federal ou Banco do Brasil, financia o ingresso de alunos carentes no ensino superior privado. Os alunos contraem um financiamento subsidiado (taxa de cerca de 3,4% ao ano) para o pagamento das mensalidades. Durante o curso, os alunos só precisam pagar R\$ 50 por trimestre, e o empréstimo só precisa ser quitado cerca de cinco anos após o término do curso. Durante o curso, a instituição financeira paga as mensalidades diretamente a entidade educacional.

- A Existência de Irregularidades junto ao MEC

Informou que em junho de 2013 o MEC emitiu Nota Técnica 338/2013 (ANEXO 6) por supostas irregularidades na concessão do Prouni e do FIES pelo grupo UNIESP. Nela o MEC colocou uma série de restrições à concessão de novos financiamentos do FIES para a instituição. Notícias de internet colocam que o grupo passou a operar o financiamento com empresas do grupo não atingidas pela medida, e ainda acelerou o processo de aquisição de novas instituições que não tivessem restrições a novos contratos de FIES.

A fiscalização observou que talvez tenha sido as irregularidades apuradas na Nota Técnica mencionada, o evento motivador do retorno dos empregados ao CNPJ de origem, a partir da competência de mês de maio de 2013.

- A Existência de Termo de Ajuste de Conduta - TAC

Informou que em abril de 2014, diante de várias irregularidades apontadas na Nota Técnica do MEC e fundado no receio de ocorrência de lesão irreparável ou de difícil reparação ao direito da coletividade representada pelos estudantes e possíveis ingressantes, foi firmado TAC entre o Ministério Público Federal, o MEC, o FNDE e o grupo UNIESP, assim reconhecido por despacho do MEC, tendo como endereço do grupo o da filial 27 do sujeito passivo, mesmo estabelecimento onde se encontra outra empresa com fins lucrativos do grupo.

- A instituição foi objeto de Denúncia da Publicadas na Revista Exame

Informou sobre a matéria da revista EXAME, de setembro de 2012, intitulada “Uniesp, a escola que é um caso de polícia” indica que a agressiva política de expansão do Instituto está baseada no aumento do número de alunos através de convênios com Igrejas, ONGs, entidades de classe, e lastreada no PROUNI e no programa de financiamento estudantil federal - FIES. Reproduzimos abaixo a matéria completa destacando pontos principais:

(...)

- Procede as Denúncias Publicadas

Para comprovar as afirmações da reportagem a fiscalização solicitou informações das notas fiscais de serviços junto à prefeitura de São Paulo, que em atendimento enviou uma relação de notas fiscais de serviços prestados por igrejas para captação de alunos, conforme consta no **ANEXO 1**. Segue abaixo quadro das instituições que mais receberam recursos da Uniesp, ao longo dos anos de 2011 a 2013. Destaca-se que na lista abaixo só constam as entidades domiciliadas.

(...)

-A fiscalização entende ser incompatível com os objetivos de uma entidade sem fins lucrativos os fatos abaixo identificados:

- a agressiva política de expansão.
- de se responsabilizar pelo pagamento de empréstimos dos alunos, sobretudo o FIES.
- de oferecer “tablets” para os alunos que obtiverem o financiamento FIES.
- de acumular dívidas de qualquer espécie: civis, trabalhistas, tributárias, etc.
- de pagar parte da mensalidade do aluno, que obteve FIES, para igrejas e ONGs, por agirem como intermediantes.
- de manter valores obtidos no FIES em fundos de investimento, para eventual quitação do próprio FIES.

- Da Existência da Distribuição Disfarçada de Lucro: Aluguéis e CCI

A fiscalização observa que uma das formas de distribuição disfarçada de lucro utilizada pelo sujeito passivo foi através do pagamento de aluguéis. Em geral, os imóveis onde funcionam as filiais do sujeito passivo pertencem a já citada Sociedade de Adm. E Gestão Patrimonial (antiga UNIESP), a holding do grupo econômico. E que os aluguéis, geralmente, foram negociados em valores superiores ao de mercado, porém ficou evidenciado que para financiar a expansão operacional do grupo econômico, não se utilizou apenas do recebimento mensal do aluguel pago pelo sujeito passivo, mas principalmente, fez uso de um instrumento de alavancagem financeira chamado

CCI, que propiciou antecipação desses recebíveis. E demonstra o modus operandi da operação:

(...)

- Em relação aos Sócios da Notificada

A fiscalização verificou, conforme comprova a listagem ANEXO 28, que todas as empresas do GRUPO ECONÔMICO UNIESP, inclusive as isentas e as filantrópicas, tem como sócio/presidente e principal administrador o Sr. José Fernando Pinto da Costa, CPF 780.031.488-04. Destacando que na declaração de rendimentos do Sr. José Fernando (Anexo 17), referente ao ano-calendário 2012 há registro de recebimento de vultosos valores de dividendos e uma grande evolução patrimonial. E percebeu que nesse mesmo ano as empresas do grupo educacional UNIESP também tiveram um gigantesco acréscimo de faturamento devido ao FIES.

Observou que a Sra. Claudia Aparecida Pereira, esposa do Sr. José Fernando, também sócia da empresa SOCIEDADE ADM. E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA. apresentou em sua declaração de rendimentos do ano calendário de 2012, com vultosos dividendos recebidos de pequenas faculdades, e uma grande evolução patrimonial.

Existem ainda mais duas pessoas físicas cujas declarações de rendimentos apontam ligações com o Grupo UNIESP. São os Sr Sthefano Bruno Pinto da Costa e Sra. Bárbara Izabela Costa, filhos do casal José Fernando e Claudia, conforme veremos abaixo.

(...)

Neste ponto, a fiscalização expõe as informações individualizadas, relativas aos sócios da entidade, a saber: JOSÉ FERNANDO PINTO DA COSTA, CLAUDIA APARECIDA PEREIRA, STEFANO BRUNO PINTO DA COSTA, BÁRBARA IZABELA COSTA.

- Os Reais Beneficiários

Para usufruir das isenções de IRPJ, CSLL, PIS/Cofins e contribuição previdenciária patronal as entidades não podem distribuir qualquer parcela de seu patrimônio, ou de suas rendas, direta ou indiretamente, para sócios ou dirigentes, sob qualquer forma ou pretexto. Fato este que não vem sendo observado no grupo UNIESP, conforme destacado abaixo:

- Existem indícios de que a obtenção de recursos para aquisição de imóveis e de novas faculdades, em nome da HOLDING ou dos sócios pessoas físicas (JOSÉ FERNANDO e CLAUDIA), vem de contratos do FIES. Estes contratos teriam sido captados através de entidades filantrópicas do próprio grupo.

- Aparentemente os contratos de locação entre a HOLDING (locadora) e as entidades filantrópicas do próprio grupo (locatárias), estão cotados a valores bem acima de mercado. Ocorre, assim, uma fuga de recursos das filantrópicas para a empresa holding (com fins lucrativos). Ato contínuo, tais valores são distribuídos aos sócios da holding como dividendos.

- Há coincidência e proximidade das datas, entre a confecção do contrato de locação, passando pelo lançamento das CCIs, e na obtenção de recursos para novas aquisições de faculdades e imóveis. Essas ações provavelmente são articuladas, e as entidades filantrópicas ligadas estariam atuando como parte de grupo econômico, na medida em que pagam aluguéis superfaturados e oferecem a própria receita como garantia para que a HOLDING receba os recursos dos CCI. A consequência disso é que as atuações das entidades filantrópicas ligadas aumentam os lucros da HOLDING, e, conseqüentemente, dos sócios pessoas físicas.

- A HOLDING não tem recursos suficientes, nas suas receitas declaradas, para adquirir os imóveis, faculdades, jatinho e fundos de investimento que adquiriu, e nem movimentar o volume de recursos que movimentou. Os recursos vêm de entidades filantrópicas ligadas ao GRUPO UNIESP. Aparentemente, a HOLDING atua como centralizadora dos recursos de todas as entidades do grupo, o que configura confusão patrimonial entre as entidades com e sem fins lucrativos. - Destaca-se ainda que há grande transferência de trabalhadores entre as entidades do grupo, sejam elas com ou sem fins lucrativos, conforme detalhado no **Anexo 26**.

- Conforme **ANEXOS 4, 5**, a HOLDING constitui e administra dois fundos de investimentos, que, em princípio, seriam utilizados para quitar as obrigações dos alunos no futuro. Existem indícios de que estes recursos foram captados através de contratos do FIES das entidades filantrópicas. Consequentemente seriam recursos de entidades isentas, e que estão sendo administrados por entidade com fins lucrativos.

- Conforme analisado, os Srs. **JOSE FERNANDO PINTO DA COSTA** e **CLAUDIA APARECIDA PEREIRA** recebem vultosos dividendos e tem grande evolução patrimonial graças a **DIVIDENDOS** recebidos de pequenas faculdades, adquiridas com recursos provenientes de entidades filantrópicas por eles geridas. Destaca-se que, conforme mencionado abaixo, as entidades que pagaram dividendos em 2012 não declararam receitas e débitos em DCTF compatíveis com os dividendos distribuídos.

- A sra. **CLAUDIA**, o sr. **STHEFANO** e sra. **BÁRBARA** ao longo de 2009 a 2011 receberam valores a título de salário do INSTITUTO.

Do exposto acima, verificam-se evidências muito claras de que recursos provenientes de entidades isentas foram parar nas mãos de seus sócios gestores.

- **Não aplicação dos recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais**

Conforme exposto acima, a legislação tributária indica que para manutenção de imunidade/isenção tributária é necessária, entre

outros requisitos, que a entidade aplique, integralmente, seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais.

É que é nítido o controle de entidades isentas/imunes por entidade com fins lucrativos. Destaca-se ainda que a holding passou a ter, no ano calendário 2011, o valor de R\$ 27 milhões em conta do Ativo denominada "CONTRATO IESP - GRUPO ECONÔMICO", Destacando:

- a discrepância entre as informações de receita declarada em balanço e em DIPJ.

- que complementando a confusão patrimonial e financeira, a HOLDING constitui 2 fundos de investimentos denominados "UNIESP PAGA". Um administrado pela Caixa Econômica Federal em dezembro de 2012, e que em novembro de 2013 já tinha R\$ 29 milhões conforme ANEXOS 4 e 23. O outro Fundo foi constituído em outubro de 2013, e é administrado pelo Banco do Brasil e contava em novembro de 2013 com R\$ 20 milhões conforme ANEXOS 5 e 24. Os fundos concentram recursos captados pelas entidades isentas através do FIES.

- A empresa SOCIEDADE ADM. E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA adquiriu ainda outros imóveis conforme relação Fls 20/21 da Notificação. Alguns dos imóveis estão gravados pelas supracitadas CCI ou por penhora, porém a maior parte encontra-se desembaraçada e eventualmente poderiam ser usadas para garantir os débitos do grupo. O total dos imóveis não gravados é de R\$ 21 milhões de Reais, destacando-se que se tratam dos valores históricos das transações, sendo que os valores de mercado dos imóveis provavelmente são bem mais altos.

- Inconsistência na Distribuição de Lucros Ano-Calendário de 2012

A fiscalização verificou uma inconsistência muito grande entre nos dados declarados na DIRPF 2013, ano-calendário 2012 dos sócios Sr JOSE FERNANDO PINTO DA COSTA (ANEXO 17) e Sra. CLAUDIA APARECIDA PEREIRA (ANEXO 18), que afirmam em suas declarações terem recebido cerca de R\$ 61 milhões de Reais a título de DIVIDENDOS de várias pequenas faculdades recentemente adquiridas, e as apurações dos LUCROS dessas mesmas faculdades. Nenhuma delas apurou lucro para distribuir conforme quadro abaixo. A maioria dessas faculdades estavam sem atividade, considerando que no domicílio/endereço correspondentes, funcionava no ano de 2012 um estabelecimento da IESP conforme ANEXO 28.

Destacou que a grande maioria das empresas que distribuíram dividendos foi adquirida ao longo do ano calendário de 2012, por valores irrisórios e maioria deficitárias, ainda assim e distribuíram dividendos vultosos, que, por sua vez teriam justificado a evolução patrimonial do Sr. JOSÉ FERNANDO e da Sra. CLÁUDIA.

(Quadro de fls. 22 e 23 do Parecer Conclusivo)

- Dados financeiros do grupo econômico

Foi feito levantamento de dados financeiros do ano de 2012 relativos ao grupo econômico UNIESP, conforme quadro detalhado nas páginas 12.429 a 12.431.

-FIES - valores recebidos do FIES, obtidos no portal "transparência" do governo federal Pagamento PF - valores recebidos de pessoas físicas, obtidos das DIRPF das declarantes pessoas físicas, que declararam uma das empresas do grupo como beneficiária

Dividendos - dividendos declarados pelos sócios em suas respectivas DIRPF

DIMOF - valores recebidos em contas bancárias, obtidos das declarações DIMOF das respectivas instituições bancárias

Filial - respectiva filial do sujeito passivo com recursos para a prestação dos serviços de educação

DRE - valores contabilizados como receita em algumas das empresas lucrativas do grupo, obtidos pela apresentação dos sócios pessoas físicas nas respectivas fiscalizações concomitantes. Páginas 13.003 a 13.372.

- Indícios de Omissão de Receitas no Sujeito Passivo

- Como já discorrido neste relatório, somente o sujeito passivo, dentre as empresas do grupo UNIESP, possuía os recursos para a prestação dos serviços de educação. O sujeito passivo concentrava toda a mão-de-obra do grupo financeiro. Na contabilidade do sujeito passivo estão registrados todos os custos envolvidos, além das despesas trabalhistas, as despesas gerais com energia elétrica, água, telefone, aluguel, etc.

- As demais empresas do grupo econômico UNIESP, em sua maioria empresas de natureza sociedade LTDA, apesar de não terem recursos para a prestação dos serviços educacionais (pois, GFIP, DIRF, RAIS, DIPJ e DICON zeradas), apresentaram grande movimentação financeira, segundo informações próprias e de terceiros.

- Segundo o site transparência do governo federal foram pagos através do FIES R\$ 241 milhões de Reais às empresas do grupo. Ao sujeito passivo, apenas R\$ 1,5 milhão. Isto ocorreu, pois geralmente as empresas com finalidade lucrativa e recém adquiridas é que estavam cadastradas no MEC e que poderiam intermediar os contratos de FIES entre alunos e o governo federal. Toda esta receita é na verdade do sujeito passivo, pois ele é que prestou o serviço, disto decorre uma grande omissão de receita no sujeito passivo. Os recursos do FIES recebidos pelas empresas do grupo por si só já ultrapassam a receita contabilizada pelo sujeito passivo em 2012, R\$ 110 milhões.

- Segundo dados totalizadores oriundos das DIRPF de alunos e responsáveis, foram pagos às demais empresas do grupo UNIESP R\$ 32 milhões. Nenhum valor foi declarado tendo como beneficiário o próprio sujeito passivo.

- Segundo os dados das DIMOF das instituições financeiras nas quais as empresas do grupo têm conta bancária, foram recebidos créditos bancários de R\$ 964 milhões, sendo R\$ 272 milhões nas contas bancárias do sujeito passivo.

- Por fim, nos demonstrativos contábeis de algumas empresas do grupo econômico (somente aquelas que distribuíram dividendos segundo as DIRPF dos sócios), apresentados pelos próprios dirigentes do sujeito passivo para justificar suas rendas pessoais, são reconhecidos R\$ 285 milhões de Reais como receita.

- Da Desconsideração da Escrita Contábil

- A conclusão da fiscalização é que a contabilidade do sujeito passivo não se presta para apuração do resultado contábil e fiscal, pois não abrange todas as receitas de prestação de serviços educacionais e também não foram comprovadas parte das despesas, conforme detalhado adiante.

Após toda argumentação, a fiscalização conclui pela suspensão da Imunidade e Isenção fiscal da contribuinte:

“Pelo exposto, segundo as características do sujeito passivo de natureza jurídica de sociedade empresarial com fins lucrativos, participante de grupo econômico de fato e de direito que adotou prática de planejamento tributário abusivo pela fragmentação da empresa, com fins de reduzir tributos, e, pelo abuso da personalidade jurídica diante da confusão patrimonial, similitude de atividades e administração comum das entidades componentes do grupo econômico de UNIESP, entende esta fiscalização que deve ser suspensa a imunidade tributária de que trata a alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, a isenção tributária de que trata o artigo 15 da Lei 9532/1997, e a isenção tributária de que trata a Lei 11.096/05, que instituiu o Programa Universidade para Todos – PROUNI, no período de 01/01/2011 a 31/12/2012.”

(...)

A contribuinte apresentou manifestação (impugnação de fls. 13.838 a 13.975) contrária à notificação de Suspensão de Imunidade/Isenção, que foram analisadas e rebatidas pela autoridade tributária no Parecer Conclusivo. Dessa análise o parecerista concluiu pela suspensão da Imunidade e da Isenção Tributária, conforme segue:

(...)

E, face ao exposto, no presente parecer, propomos a Suspensão da Imunidade / Isenção, no Período de 01/01/2011 A 31/12/2012, pela inobservância das condições fixadas em lei para o gozo da isenção ou imunidade, condições estas previstas nos arts. 9º, § 1º e art. 14 do CTN e no art. 12 e § 2º, salvo a

alínea "f" e o § 3º da lei nº. 9.532/97. E Suspensão da Isenção que trata art. 15 da Lei 9.532/66 e da Isenção prevista na Lei nº 11.096/05 – Instituiu o Programa Universidade para Todos – PROUNI.

(...)

Inconformada com a suspensão de sua Imunidade e Isenção tributárias, declaradas através do Ato Declaratório nº 162 de 13 de outubro de 2016, a contribuinte apresentou a impugnação contra o Ato Declaratório, em 08/11/2016 (fls. 15.493 a 15.618), cujas alegações mais relevantes descrevo a seguir:

O impugnante, inicialmente, faz uma descrição de suas atividades, demonstrando a missão que alega possuir e continua:

(...)

Note-se que o Impugnante exerce atividade complementar a que o próprio Estado tem o dever de desempenhar, uma vez que se dedica e proporciona, aos estudantes que não possuem condições de arcar com os custos do ensino superior, ensino de qualidade, permitindo que cidadãos brasileiros que jamais teriam a oportunidade de sentar-se nos bancos universitários graduarem-se exercendo as mais diversas profissões. Alavancam, por consequência, as atividades econômicas do país, bem como reduzem as maléficas estatísticas da existência de pessoas e profissionais que não possuem ensino universitário.

(...)

Nesse contexto, o Impugnante faz jus à imunidade tributária de que trata a alínea "c" do inciso VI, do art. 150, da Constituição Federal, bem como à isenção tributária estabelecida pelo art. 15, da Lei 9.532/97 e pelo art. 8º da Lei nº 11.096/06.

(...)

II. DO DIREITO

II. 1- DA NULIDADE DA PRESENTE NOTIFICAÇÃO

II.1.1 - DA SUSPENSÃO DO ART. 32 DA LEI 9.430/1996, EM CONFORMIDADE COM O ARTIGO 14 DA LEI Nº 9.532/1997

A impugnante alega que o artigo 32 da Lei 9.430 de 1996, que prevê o rito de suspensão de imunidade e isenção tributária, perdeu sua eficácia após o julgamento da ADIN nº 1.802 pelo Supremo Tribunal Federal - STF, conforme a seguir:

(...)

Em suas alegações, o Impugnante sustentou a impossibilidade de utilização do procedimento estabelecido pelo art. 32 da Lei nº 9.430/96, porquanto suspensa, em sede da ADIN nº 1.802, a vigência do art. 14 da Lei 9.532/97.

Em sentido contrário, no Parecer Conclusivo, o fisco se pauta em acórdão proferido pelo CARF em 13/11/2013 para fundamentar posicionamento de que o procedimento previsto no

art. 32, da Lei 9.430/96 poderia ser utilizado, ainda que suspensa, pelo STF, a aplicação do art. 14, da Lei 9.532/97.

Nesse contexto, o fisco entende inaplicável ao caso apenas o art. 12, § 2º, alínea "f", da Lei nº 9.532/97, porém, legítima a aplicação do art. 32, da Lei 9.430/96.

Ocorre que, ressalvada a inaplicabilidade do art. 12, §2º. "f", da Lei nº 9.532/97, o posicionamento do fisco não se sustenta, até mesmo pelo entendimento do próprio CARF, que em acórdão recente entendeu inaplicável o art. 32, da Lei 9.430/96 (acórdão 1201-001.444, Junho de 2016).

(...)

Ao fim, após efetuar suas considerações, apresentando, no seu entendimento, argumentos suficientes, baseados inclusive em jurisprudências recentes, requer a nulidade do Parecer Normativo, conforme segue:

(...)

Resta inequívoco, portanto, que à medida que a fiscalização lançou mão de rito embasado em dispositivo cuja eficácia está suspensa pelo E. STF, o procedimento em questão está eivado de nulidade, não podendo prosperar, não merecendo ser acolhido o entendimento constante do Parecer Conclusivo, exceto na parte que reconhece a suspensão da alínea "f", do art. 12, da Lei 9.532/97.

II.1.2 - DO ÔNUS DO FISCO EM PROVAR AS SUAS ACUSAÇÕES

Neste ponto a impugnante tenta demonstrar que os argumentos do fisco não podem prosperar, pois:

(...)

i) no presente caso, longe de apresentar provas que demonstrem a veracidade de suas alegações, dever que lhe competia, o fisco expressamente fundamentou suas acusações apenas em suposições, ilações, exploração midiática, impressões, especulações, laborando no campo abstrato e genérico;

ii) o acórdão do CARF apontado pelo fisco em seu Parecer Conclusivo (acórdão nº 9202-007.252) não é aplicável ao presente caso, mas sim o entendimento consubstanciado pelo CARF no sentido de que incumbe à fiscalização identificar perfeitamente o sujeito passivo da obrigação tributária, com base em provas robustas lastreadas por documentos hábeis e idôneos, não podendo se apoiar em presunções e/ou meros indícios, (acórdão nº 2401-004.499, publicado em 11/10/2015).

(...)

No caso em tela, o fisco se apóia em meras suposições e presunções, não havendo provas firmes e seguras, em total desalinhamento com o entendimento consolidado pelo CARF em recentíssima decisão, publicada em 11/10/2016:

(...)

Além de se tratar de período e instituição alheios aos limites da presente notificação, trata-se de afirmação frágil, à medida que

no referido processo foi prolatada sentença favorável à Uniesp, além do fato de que o acórdão em questão, longe de ter transitado em julgado, foi atacado por meio de recurso extraordinário, o qual foi afetado à sistemática da repercussão geral (vide doe. 03 da Manifestação do Impugnante).

(...)

II.1.2.1 - DA VEICULAÇÃO DE ACUSAÇÕES QUE NÃO SE ENQUADRAM NO PERÍODO FISCALIZADO E QUE NÃO DIZEM RESPEITO AO IESP - DA AUSÊNCIA DA JUNTADA DE PROVAS QUE SUSTENTEM AS ACUSAÇÕES FISCAIS

O contribuinte pede a nulidade do Ato Declaratório que deu origem às suspensões de imunidade e isenção tributárias, por entender que o fisco utilizou de acusações que não se enquadram no período fiscalizado e que não se referem exclusivamente ao IESP, cujas partes mais relevantes transcrevo a seguir:

(...)

Cabe destacar que o uso de alegações atinentes a datas que desbordam do período fiscalizado é distorção inaceitável, pois não é lícito que fatos supostamente ocorridos após as datas das alegadas infrações retroajam e sirvam com o fundamento para se apenar o Impugnante. Implica, tal fato, lesão aos princípios da legalidade, irretroatividade, segurança jurídica, dentre outros, fulminando de nulidade a Notificação, o Parecer Conclusivo e o Ato Declaratório Executivo.

(...)

Observa-se que a ausência de provas que sustentem as acusações, a pluralidade de sujeitos que não fazem parte do presente processo fiscalizatório e o desbordamento do limite temporal fixado na Notificação em questão são causa de nulidade, as quais invalidaram a prolação de Parecer Conclusivo e de Ato declaratório Executivo.

Assim, é mister sejam anulados todos os atos administrativos exarados na fiscalização, mantendo-se a imunidade/isenção envolvendo o Impugnante.

(...)

III - DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE FISCALIZAR

No item III de sua argumentação, a impugnante levanta uma preliminar de decadência, conforme transcrito a seguir:

O Parecer Conclusivo refuta o argumento, veiculado pelo Impugnante, no sentido de ter se verificado a decadência no presente caso. Porém, a posição do fisco não se sustenta, sobretudo pelo fato de que, conforme será demonstrado mais adiante, os termos de fiscalização lavrados não suspendem e nem interrompem a decadência.

O período fiscalizado no presente caso é de 01/2011 a 12/2012 e a data da ocorrência das supostas infrações é 01/01/2011. A despeito disso, a Notificação Fiscal de suspensão de imunidade/Perda de Isenção foi lavrada apenas em 01/07/2016, passados mais de cinco anos contados da data das supostas infrações.

Ocorre que, em conformidade com os arts. 150, §4º, e 195 do CTN³, o fisco não poderia ter usado como base para esta notificação os documentos referentes a período anterior ao término do prazo decadencial para cobrança de eventuais tributos sujeitos a lançamento por homologação, prazo este que é de cinco anos contados do fato gerador.

(...)

Ora, eventuais intimações para apresentação de documentos não tem o condão de suspender, tampouco interromper, o prazo decadencial, conforme decisões abaixo, proferidas pelo STJ e TJSP:

(...)

Assim, não há dúvidas de que, passados 5 (cinco) anos a contar da ocorrência dos supostos fato geradores, decaído estava o direito do Fisco de fiscalizar o Impugnante no que se refere ao período anterior a 01/07/2011 e, dessa forma, não há como alcançar os fatos jurídicos tributários atinentes ao 01/01/2011, data da ocorrência da suposta infração, não podendo prosperar a Notificação lavrada contra o Impugnante, bem como os atos administrativos subsequentes.

IV - IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS - CONFORMAÇÃO DA COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL

No presente item e nos itens IV.1, IV.2, IV.3, IV.4 e IV.5 a reclamante tece considerações sobre o conceito de imunidade tributária, seu alcance, importância, abrangência e pressupostos, para no item IV.6 tentar demonstrar a ausência de característica de sociedade empresarial.

IV. 6. - DA AUSÊNCIA DE CARACTERÍSTICAS DE SOCIEDADE EMPRESARIAL POR PARTE DO IMPUGNANTE

Conforme explanado em linhas anteriores, para que a instituição de ensino possa gozar da imunidade, é vedada a apropriação particular do superávit apurado, mas não o fato desta apurar superávit decorrente de suas atividades.

Tal diferença é de fundamental relevo no contexto da Notificação, porquanto a fiscalização, por vezes, utiliza a grandeza e expansão significativa das atividades do Impugnante, bem como a excelência e eficiência de sua gestão, no intuito de descaracterizar o caráter filantrópico da instituição e atribuir-lhe conotação de empresa que visa ao enriquecimento de seus gestores por meio da obtenção do lucro.

(...)

A imagem distorcida atribuída pelo fisco é facilmente desbaratada ao se analisar os objetivos do Impugnante e o importante papel que desempenha em favor da nação. Veja-se.

A impugnante faz uma longa explanação sobre as características necessárias para a determinação de situações onde ficaria clara a criação de grupos econômicos, dando conceituações legais, doutrinárias e jurisprudenciais sobre o assunto. Afirma, com certa razão, "que a existência de um grupo econômico não prejudica a identidade das empresas associadas".

(...)

Por fim, saliente-se a eventual formação de Grupo Econômico e pelo único motivo de ostentar tal condição, não é condição suficiente para a responsabilização por solidariedade tributária e confusão patrimonial que acarrete afastamento de imunidade ou no dever de empresas de um mesmo grupo responder por débitos tributários uma das outras, devido à inexistência de fundamento legal para tanto. É necessário, outrossim, a presença e respectiva comprovação dos requisitos acima mencionados.

IV.7 - O IMPUGNANTE É ENTIDADE, EDUCACIONAL, CULTURAL, ASSISTENCIAL E BENEFICENTE

O item IV.7 dedica-se a dar ênfase que a impugnante se trata de uma entidade educacional, cultural, assistencial e beneficente.

Pretende a fiscalização, conforme visto, desqualificar a atividade prestada pelo Impugnante, a fim de enquadrá-lo como empresa com fins lucrativos, ao invés de instituição filantrópica sem fins lucrativos.

Daí a importância de se destacar alguns dos inúmeros projetos e benefícios viabilizados pelo Impugnante em prol da sociedade.

Em parceria com o Governo do Estado de São Paulo e por meio da Secretaria da Educação, desde 2003, as Faculdades mantidas pelo IESP vêm contribuindo para a inserção de jovens no ensino superior, dentro do Programa Escola da Família. Por força desse programa, todos os finais de semana, as escolas da Rede Estadual de Ensino abrem suas portas às comunidades e com o trabalho voluntário dos estudantes oferecem atividades voltadas às áreas esportivas, culturais, educacionais, de saúde e de qualificação para o trabalho, transformando-as em centro de convivência.

Em contrapartida o aluno participante estuda com bolsa de 100%, sendo 50% custeada pela Faculdade e 50% pelo Governo do Estado. O programa é reconhecido pela UNESCO e Instituto Airton Senna e pela OEA (Organização dos Estados Americanos) como um dos maiores projetos de inclusão social do mundo.

Com o Governo Federal, as Faculdades mantidas pelo IESP participaram do delineamento do PROUNI, implantando-o. O Programa Universidade para Todos, denominado PROUNI, é

destinado à concessão de bolsas de estudos integrais e parciais de 50% e 25% para cursos de graduação e tecnólogo, em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos e oferece ainda a implementação de políticas afirmativas de acesso ao ensino superior aos auto declarados indígenas ou negros e aos portadores de deficiência. O IESP, diante do lançamento do ProUni pelo Ministro da Educação e ciente da carência social existente no país, apoiou a ação do MEC e suas Faculdades foram as primeiras instituições a aderirem ao Programa, quando ele foi lançado pelo Ministro da Educação, disponibilizando 10% de suas vagas iniciais para ingresso de alunos ao ensino superior. As tabelas anexas demonstram os alunos beneficiados por tal programa (doc. 04).

(...)

Apresenta quadros, demonstrativos e tabelas onde tenta comprovar o cumprimento do mister filantrópico a que a entidade se dedica. Ao fim, entende preencher os requisitos para o gozo da imunidade tributária.

(...)

É evidente, portanto, que o Impugnante se enquadra nos requisitos para gozo da imunidade/isenção, sendo descabidas as acusações perpetradas pela fiscalização.

V - DA INEXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO E DA AUSÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL

Assevera a fiscalização, no parecer conclusivo --- acolhendo as alegações ventiladas na Notificação de Suspensão da Imunidade/Isenção --- que haveria no presente caso grupo econômico e confusão patrimonial.

Ocorre que, nenhum dos argumentos do fisco merecem prosperar. Veja-se.

V.1 - DA INEXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO. AUSÊNCIA DE PRESSUPOSTOS.

Segundo a contribuinte:

De acordo com os preceitos normativos do ordenamento jurídico pátrio, existem situações em que, almejando um fim comum, determinadas empresas reestruturam-se formando grupos empresariais.

(...)

Com relação ao grupo econômico de direito, a Lei das Sociedades por Ações disciplina, em seus arts. 265 e 278, a possibilidade da sociedade controladora e controlada constituir grupos de sociedades, mediante convenção, pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns. Nesses termos, para que reste caracterizado o grupo de sociedades é necessário, portanto, que a sociedade controladora, ou de comando do grupo, seja brasileira, e exerça, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de

direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas.

Prevê, ainda, a possibilidade de sociedades empresárias, vinculadas entre si pelo nexo do mesmo controle ou não, constituir consórcio para executar determinado empreendimento, não tendo personalidade jurídica e sendo que as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no contrato, respondendo cada uma por suas obrigações e sem qualquer presunção de solidariedade.

É de se destacar que a existência de grupo econômico não prejudica a identidade das empresas associadas, isso porque ainda que componham uma unidade empresarial, permanecem como pessoas jurídicas distintas e

autônomas, restando individualizado todo seu patrimônio (art. 266).

Consoante disposição expressa inserta no art. 278 da Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/76), entre as empresas do grupo não haverá presunção de solidariedade, cabendo a cada uma delas arcar com as respectivas obrigações e pagamento das dívidas porventura contraídas, excetuando as disposições expressas em sentido contrário.

(...)

Na mesma esteira, a solidariedade tributária não se presume, derivando sempre da lei. E a não presunção da solidariedade se verifica tanto na questão de responsabilidade pelo pagamento de tributo, quanto para desqualificação de imunidade de instituição sob o argumento de existência de grupo econômico.

Desse entendimento pode-se concluir que a Fazenda Pública não está autorizada a exigir o pagamento de dívida de empresas associadas que não contribuíram para a realização do fato jurídico tributável, bem como lhe é defeso suspender a imunidade de instituição que não tenha ligação com os fatos geradores praticados por empresas com fins lucrativos.

(...)

Nesse contexto, para que reste caracterizada a solidariedade tributária entre as empresas de mesmo grupo econômico faz-se necessário:

- 1. Restar comprovada a configuração de grupo econômico, de fato ou de direito, observados os requisitos insertos nos arts. 243 a 278 da Lei 6.404/76;*
- 2. Presença do interesse jurídico comum;*
- 3. Comprovação de abuso da personalidade jurídica, através da prática de atos dissimulados ou fraudulentos.*

Por fim, saliente-se a eventual formação de

Grupo Econômico e pelo único motivo de ostentar tal condição, não é condição suficiente para a responsabilização por solidariedade tributária e confusão patrimonial que acarrete afastamento de imunidade ou no dever de empresas de um

mesmo grupo responder por débitos tributários uma das outras, devido à inexistência de fundamento legal para tanto. É necessário, outrossim, a presença e respectiva comprovação dos requisitos acima mencionados.

V.2 - DA IMPOSSIBILIDADE DE SE RESPONSABILIZAR TRIBUTARIAMENTE O IMPUGNANTE

No item V.2 da impugnação, a notificada alega a impossibilidade de ser responsabilizada tributariamente. Afirma a inexistência de grupo econômico e que, mesmo que hipoteticamente existisse tal grupo, inexistente responsabilidade tributária com base no art. 124 do CTN.

(...)

Com efeito, não há se falar em grupo econômico entre a Uniesp e o Impugnante, uma vez que ausentes todos os requisitos e pressupostos legais para a caracterização deste. Não se trata de empresas coligadas, nem controladas, tampouco há que se falar em consórcio, bem como, em controle permanente das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, na realização de objetivos para a consecução de empreendimentos comuns.

(...)

Ora, o fato de existir administradores em comum nas instituições não é motivo para se concluir pela formação de um grupo econômico. É plenamente possível que os mesmos administradores figurem nos quadros societários de instituições distintas, sem que haja grupo econômico entre elas. Equivocada, portanto, a alegação veiculada no Parecer Conclusivo de responsabilidade solidária com base no art. 124, I, do CTN.

(...)

Com relação ao abuso de personalidade, há que se destacar há apenas alegações perpetradas pelo fisco sem qualquer respaldo fático probatório. O que se comprova, em verdade, das provas apresentadas pelo Impugnante, é a inexistência de qualquer ação fraudulenta e caracterização de boa-fé extenuante de dúvidas e do esforço desmedido para viabilizar a inclusão social de uma gama expressiva de alunos desamparados.

(...)

Pelo todo quanto sustentado, não há como se afastar a imunidade/isenção a que o Impugnante faz jus pois: (i) não restou configurada a existência de Grupo Econômico, face à ausência de pressupostos legais e, ainda, porque (i) ainda que se admitisse a existência de grupo de empresa, esta condição, per si, não é capaz de ensejar na responsabilidade solidária prevista no art. 124 do CTN, conforme dispõe doutrina e jurisprudência balizada e demonstram as provas trazidas aos autos pelo Impugnante.

V.3 - DA INEXISTÊNCIA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO — AUSÊNCIA DE INCORPORAÇÕES IRREGULARES

A impugnante afirma inexistir intenção de realizar o planejamento tributário abusivo, além de tentar esclarecer, no próximo item, as questões referentes às incorporações, entendidas como irregulares pela fiscalização.

Conforme visto, não há se falar em grupo econômico envolvendo o Impugnante, fato que também faz cair por terra a acusação de existência de planejamento tributário abusivo e de fragmentação, constante tanto da Notificação Fiscal, quando do Parecer Conclusivo.

De fato, as incorporações realizadas, muitas vezes de instituições deficitárias, assim como a alegada divisão em várias entidades, ocorreram dentro de um contexto de expansão das atividades filantrópicas. Leia-se, disponibilizar ensino de qualidade a número cada vez maior de alunos carentes em locais distintos do território nacional.

É oportuno esclarecer que a expansão da Uniesp, Instituição que não se confunde com o Impugnante, ocorreu mediante um alto custo tributário.

De fato, basta uma análise superficial no anexo "demonstrativo de débitos federais - RFB/PGFN" para se verificar que as empresas adquiridas possuíam significativos débitos tributários, os quais estão sendo efetivamente adimplidos mediante parcelamento pela Uniesp (docs. 06-A e 06-B da Manifestação).

Verifica-se a aquisição de 92 instituições com relação as quais a soma dos débitos tributários perfariam, em 30/06/2016, o valor de R\$ 196.079.171,90. No entanto, mediante parcelamento, já houve a quitação pela Uniesp do valor de R\$ 65.363.536,83, restando o valor de R\$ 130.715.635,07, que vem sendo regularmente quitado.

Portanto, considerando-se o vultoso montante de tributos pagos pela Uniesp, são desprovidos de sentido os argumentos consignados no Parecer Conclusivo no sentido de que a prática acima descrita, pelo próprio impugnante de transferências de despesas oriundas das Instituições Lucrativas para as Filiais do IESP (Imune/isenta - CEBAS válidos) proporcionou além redução de tributos, a apuração de Lucros pelas empresas "deficitárias" inclusive para aquelas que foram adquiridas dentro do próprio ano 2012. Os Lucros foram distribuídos aos seus sócios, os quais se tornaram milionários nos anos 2012. Ressaltamos, por importante, que a própria Notificada reconhece que as Instituições adquiridas eram deficitárias (lis 74/75 da impugnação e 13911/12 do proc) (...)

É dizer, a situação que se verifica é muito diferente da narrada pelo fisco. Não há qualquer fragmentação, ou

planejamento tributário abusivo. Há a aquisição de instituições pequenas e endividadas, e um esforço colossal por parte da Uniesp para regularizar a situação de tais instituições, mediante o pagamento de pesados tributos.

(...)

Nesse ponto, é de rigor ressaltar distinção importante. A expansão ocorreu por meio da UNIESP sendo este o fato relatado pelo Impugnante em suas alegações. No entanto, no Parecer Conclusivo o fisco ignorou cabalmente tal fato, afirmando, de forma inverídica, que o IESP, ora Impugnante, teria reconhecido que adquiriu instituições, ou que a ele foram repassados despesas oriundas de Instituições lucrativas. Trata-se, no mínimo, de erro gritante na interpretação dos fatos descritos pelo Impugnante no aludido parecer.

(...)

No caso em tela, conforme exhaustivamente demonstrado, não se trata de grupo econômico nem a racionalização visa reduzir a carga tributária. Mas a decisão acima, publicada em 17/03/2016, não deixa de ser relevante a fim de demonstrar a fragilidade e insubsistência das alegações fiscais.

V.3.1 - DA AUSÊNCIA DE INCORPORAÇÕES IRREGULARES

Alega a reclamante que as incorporações efetuadas não possuem irregularidades. Afirma que estas ocorreram num contexto de expansão de suas atividades filantrópicas e ressalta o alto custo tributário ocorrido com as aquisições, uma vez que os débitos tributários das adquiridas estão sendo quitados. Além disso ressalta:

Na Notificação Fiscal, afirmou a fiscalização que os controladores do Impugnante e o que o fisco chama de "grupo econômico" utilizariam o artifício de abrir filiais logo após uma empresa ser adquirida, sem a extinção do CNPJ original. Alegou, outrossim, que haveria um fluxo de mão de obra entre estes CNPJs, assim como de custos e despesas, tudo com o fito de fraudar o fisco.

No Parecer Conclusivo, o fisco foi além, e, subvertendo os fatos alegados pelo Impugnante em sua manifestação, chegou ao ponto de afirmar que teria ele admitido sua participação na aquisição de instituições e repasses de despesas, o que não procede.

Ocorre que, as alegações fiscais não condizem com a realidade e se baseiam no desconhecimento e na interpretação equivocada dos fatos.

O fisco apresenta, às fls. 13713 e 13812 dos autos do processo eletrônico, consulta dos estabelecimentos pelo sistema de arrecadação do Dataprev. Detalhe importante, e

não é demais ressaltar, é que grande parte das consultas foram realizadas em 2013, algumas em 2010, portanto fora do período fiscalizado.

(...)

Esse complexo e trabalhoso procedimento, que implica a abertura de CNPJ e transferência de funcionários, foi realizado nesse contexto de aquisições de novas unidades.

No entanto, por força de supostas irregularidades junto ao MEC, já esclarecidas, e do termo de ajuste de conduta, que vem sendo exemplarmente cumprido, houve um período em que as instituições adquirentes se viram impossibilitadas de concluir a transição acima explicitada, o que as obrigou a retroceder nas medidas que haviam sido adotadas, regressando ao status quo.

Nesse período em que não foi possível concluir a já iniciada transição, houve o aludido fluxo de funcionários e a existência de CNPJs em duplicidade.

Nem havia como ser diferente, pois os funcionários que estavam sendo regularizados em uma nova situação tiveram que regressar para as bases pretéritas. Mas isso foi fruto de uma impossibilidade momentânea da regularização por força de restrição imposta, jamais ato realizado com intuito de fraude ou de artifício utilizado para omissão de receita, ou simulação, como alega o fisco.

O exemplo citado pelo fisco (caso da Escola Superior de Educação Barão de Piratininga) enquadra-se na situação acima narrada.

Logo, a existência de 02 CNPJs ativos para um mesmo endereço foi uma situação atípica e momentânea, não se tratando de irregularidade!

Nesse contexto, não há nada de equivocado nos procedimentos adotados, pautando-se, as acusações fiscais, no desconhecimento da realidade fática.

No entanto, no Parecer Conclusivo, as assertivas do Impugnante foram distorcidas e descontextualizadas, para fazer parecer que ele estaria reconhecendo irregularidades. O fisco cita excertos das alegações acima ventiladas, e assevera que teria sido confirmada a ocorrência do fluxo de despesas e funcionários entre as entidades que funcionavam no mesmo endereço e a existência de CNPJ em duplicidade.

Ora, as instituições foram adquiridas de outras mantenedoras, sendo a transferência de mantenças medida que se impõe. Conforme já asseverado em linhas anteriores, a questão relativa a duplicidade de CNPJ e

fluxo de funcionários ocorreu justamente pela impossibilidade momentânea de se concluir a transição da manutenção, por conta de termo de ajuste fiscal.

O Parecer Conclusivo, entretanto, omite tais informações, e vincula, forçadamente, a transferência em questão a suposto intuito de fraude. Diferentemente do que induz o referido Parecer, não houve qualquer irregularidade cometida pelo Impugnado, tendo o expediente narrado levado a efeito justamente para que fossem observados os termos do TAC.

Não há se falar, nesse contexto, em prática fraudulenta, levada a efeito com intuito de redução de tributos e distribuição de lucros. Ademais, conforme já verificado no tópico anterior, a expansão se deu com alto custo tributário. A distribuição de lucros, por sua vez, foi absolutamente legítima, verificada apenas em instituições que tinham finalidade lucrativa e capacidade de gerar lucro.

VII. 1 - DA AUSÊNCIA DE IRREGULARIDADES ENVOLVENDO A DISTRIBUIÇÃO DE VALORES AO SR. JOSÉ FERNANDO E À SRA. CLÁUDIA BEM COMO AO STHEFANO E À BÁRBARA

A impugnante afirma que os dividendos recebidos foram originários de empresas com fins lucrativos:

Afirmou o fiscal, na Notificação, que: os Srs. JOSE FERNANDO PINTO DA COSTA e CLAUDIA APARECIDA PEREIRA recebem vultosos dividendos e tem grande evolução patrimonial graças a DIVIDENDOS recebidos de pequenas faculdades, adquiridas com recursos provenientes de entidades filantrópicas por eles geridas. Destaca-se que, conforme mencionado abaixo, as entidades que pagaram dividendos em 2012 não declararam receitas e débitos em DCTF compatíveis com os dividendos distribuídos.

Mais adiante, asseverou que existe uma inconsistência muito grande entre os dados declarados na DIRPF 2013 dos srs JOSE FERNANDO PINTO DA COSTA (ANEXO 17) e CLAUDIA APARECIDA PEREIRA (ANEXO 18), que afirmam em suas declarações terem recebido cerca de R\$ 61 milhões a título de DIVIDENDOS de várias pequenas faculdades recentemente adquiridas, e as apurações dos LUCROS dessas mesmas faculdades. Nenhuma delas apurou lucro para distribuir conforme quadro abaixo.(...)

O Parecer Conclusivo acolheu a argumentação aduzida na Notificação, asseverando que essa empresa, juntamente com todos os sócios do grupo (acima identificados, no período de 2012, tiveram expressivos acréscimos patrimoniais, considerados injustificáveis pela fiscalização.

Ocorre que, o Parecer Conclusivo não se debruçou sobre as alegações do Impugnante veiculadas em sua manifestação, sendo certo que, diferentemente do que faz parecer a fiscalização, todo o valor recebido pelo Sr. José Fernando e a Sra. Cláudia tem o devido amparo na documentação contábil das empresas e nas declarações de IRPF, demonstrando se tratar de recebimento proveniente exclusivamente de instituições com fins lucrativos.

Há plena compatibilidade no incremento patrimonial do casal, que está embasado em dados contábeis consistentes. Há apenas um equívoco no que tange ao preenchimento da DCTF das aludidas instituições, que jamais poderia macular a distribuição dos lucros, sob pena de lesão ao princípio da verdade material.

Com efeito, analisando-se os valores, contemplados pelo fisco para o ano base de 2012, em decorrência da distribuição de lucros para os Srs. Fernando e Claudia, e cotejando-os com as demonstrações financeiras das entidades, é possível verificar a existência de lucro auferido passível de distribuição, contrariando a alegação do fisco de que se trataria de entidades sem condições de gerar receitas ou lucros (doc. 12 da Manifestação):

(...)

Logo, totalmente inverídica a alegação de que as faculdades não teriam auferido lucro para distribuição, ou que não haveria atividade nelas sendo plenamente justificável a evolução patrimonial do casal.

O fisco não foi a fundo na análise documental, tomando como base um único documento equivocadamente preenchido para afirmar pela inexistência de lucro nas faculdades.

Nada obstante, o processo administrativo é regido pelo princípio da verdade material, devendo prevalecer o lucro de fato auferido e distribuído e não o dado constante da DCTF, equivocadamente veiculado.

Observa-se, por outro lado, que todo o lucro é proveniente de instituições com fins lucrativos, não havendo qualquer confusão patrimonial com os resultados obtidos pelo Impugnante, o qual não distribui nenhum valor, a título de lucros ou dividendos, ao casal em questão.

Portanto, não há como persistir as graves acusações veiculadas pelo fisco.

Na mesma esteira, com relação aos filhos do casal, o Sthefano e a Bárbara, a fiscalização e o Parecer Conclusivo igualmente tentam caracterizar o incremento

patrimonial como distribuição indevida de lucros. E também neste caso razão não assiste ao fisco.

De fato, conforme se observa dos comprovantes de rendimento anexos (doc. 13 da Manifestação), ambos tinham vínculo empregatício com o Impugnante, e recebiam salário como contraprestação ao trabalho prestado, com décimo terceiro.

Os valores recebidos foram tributados pelo imposto sobre a renda e pela contribuição previdenciária. Observa-se que o Sthefano, que ocupava o cargo de dirigente, recebeu o total de rendimentos de R\$ 81.352,24 em 2011 e R\$ 87.333,07 em 2012. Já a Bárbara, que ocupava o cargo de gerência, recebeu R\$ 68.248,30 em 2011 e 94.674,83 em 2012.

(...)

Não há como se alegar, portanto, que o aumento patrimonial, tanto do casal quanto dos filhos, tenha qualquer relação com superávit apurado pelo Impugnante, sendo despropositadas as acusações fiscais, sendo certo que os argumentos e documentos apresentados na manifestação do Impugnante sequer foram analisados quando da elaboração do Parecer Conclusivo.

V.4 - SOCIEDADE ADM. E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA (ANTIGA UNIESP)

Na vã tentativa de descaracterizar a autonomia do Impugnante e enquadrá-lo no "fictício grupo econômico" erigido pelo fiscal, dedica-se a Autoridade Fiscalizadora a analisar --- de modo totalmente despropositado e descabido --- as atividades desenvolvidas pela empresa de Gestão Patrimonial anteriormente mencionada, a qual usualmente denomina de "holding".

(...)

Também aqui, aplicam-se os argumentos solidamente desenvolvidos no tópico anterior, no sentido de que as Instituições adquiridas tinham plena capacidade de gerar lucros passíveis de distribuição entre os sócios.

Note-se ainda que, analisando-se as demonstrações financeiras auditadas do ano de 2012 (doc. 07 da manifestação), a Sociedade Adm. e Gestão Patrimonial possuía lastro patrimonial inequívoco para a realização das aquisições durante o período fiscalizado. Logo, descabidas as ilações fiscais.

Por fim, destaque-se que no ano-calendário 2011, havia uma conta contábil denominada — Contrato IESP — Grupo Econômico — contemplando lançamento no montante de R\$ 27milhões. Trata-se de conta com um único lançamento contábil, cuja rubrica fora equivocadamente veiculada pelos auditores independentes.

Portanto, também tal assertiva cai por terra. Assim, não pode prevalecer nenhuma das ilações contempladas pelo DD. Fiscal autuante.

VI - DA PLENA CONSONÂNCIA DAS ATIVIDADES DESEMPENHADAS PELO IMPUGNANTE E OS OBJETIVOS DE UMA ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS

Segundo afirma a fiscalização, o Impugnante não estaria atuando de acordo com os objetivos de uma entidade sem fins lucrativos, pois: i) praticaria uma política agressiva de expansão; ii) responsabilizar-se-ia pelos pagamento de empréstimos dos alunos, sobretudo o FIES; iii) ofereceria "tablets" para os alunos que obtivessem o financiamento FIES; iv) acumularia dívidas de qualquer espécie: civis, trabalhistas, tributárias, etc...; v) pagaria parte da mensalidade do aluno, que obteve FIES, para igrejas e ONGs, por agirem como intermediantes e vi) manteria valores obtidos no FIES em fundos de investimento, para eventual quitação do próprio FIES.

Nada obstante, razão não assiste à fiscalização, pois não há dívidas de que o Impugnante age em plena conformidade com os seus fins não lucrativos e almejando a expansão apenas para que mais alunos se vejam beneficiados com o acesso à educação. Veja-se.

VI.7 - ALUGUÉIS E CCI

Nesse item a impugnante discorre sobre a suposta distribuição disfarçada de lucros, por intermédio do pagamento de aluguéis e emissão Cédulas de Crédito Imobiliário - CCI:

Outra imputação --- despropositada, como as demais --- perpetrada pela Autoridade fiscalizadora diz respeito à suposta distribuição disfarçada de lucros por intermédio do pagamento de aluguéis. No parecer conclusivo, as acusações relativas a este ponto foram mantidas.

Primeiramente, é necessário destrinçar, uma vez mais, as Instituições que compõem o denominado "grupo" --- assim nomeado pelo fiscal autuante.

No distorcido raciocínio fiscal, a Empresa de Gestão Patrimonial locava imóveis por valores superiores aos de mercado ao Impugnante, bem como teria efetuado o lançamento de Cédulas de Crédito Imobiliário — CCIs no mercado.

A Sociedade Administradora e Gestão Patrimonial é empresa estruturada na forma de sociedade empresária, objetivando, inclusive, o auferimento de lucros. Nesse compasso, é tributada normalmente nas esferas federais, estaduais e municipais, promovendo o recolhimento das exações. Logo, se ela lança mão de instrumento --- lícito ---, revestido na forma legal e devidamente tributa seus resultados não pode ter quaisquer implicações adicionais e, tampouco, conduzir à suspensão da imunidade de entidade educacional assistencial somente pelo fato de que ambas as pessoas jurídicas possuem os mesmos sócios em seus quadros societários, mas personalidades jurídicas distintas, regimes tributários diferenciados, sendo, o Impugnante, cumpridor de todos os requisitos para o gozo da imunidade.

Note-se, primeiramente, que os imóveis locados são imóveis de grande porte, utilizados na consecução das atividades do Impugnante, sendo que o aluguel pago por este à Sociedade Administradora e Gestão Patrimonial é plenamente compatível com o valor de mercado.

Destaque-se, outrossim, que o próprio fiscal assume que o valor total das locações, no final do contrato, representava um valor muito próximo ao valor de mercado dos imóveis (...). O mercado de aluguel comercial opera com um percentual de 0,8% a 1,1% do valor do imóvel, o que implica que os valores de aluguel praticados eram acima do mercado. Portanto, a afirmação de que o suposto "grupo" promoveria uma "distribuição disfarçada de lucros", bem como "financiava suas atividades de forma alavancada" não pode prevalecer pois: (i) o Impugnante necessitava dos imóveis para o exercício regular de suas atividades e os alugava por valores dentro dos parâmetros fixados para o mercado; (ii) a denominada "alavancagem" --- cujo o termo não é o mais adequado para a emissão das CCIs --- é permitida por lei, efetuada por instituição financeira credenciada no mercado e objeto de tributação pela tomadora, entidade lucrativa e que não se relaciona com a atividade exercida pelo Impugnante.

(...)

Apresenta exemplos, tentando demonstrar a razoabilidade dos valores de aluguéis pagos e continua:

O Parecer Fiscal reforça argumentos no sentido de que haveria comprometimento de patrimônio e renda do Impugnante, instituição imune, em operações CCI, nas garantias dos contratos de aluguel e em adiantamentos concernentes a tais contratos.

Trata-se de evidente recurso retórico lançado pelo fisco, de modo a, uma vez mais, distorcer os fatos.

Ora, o Impugnante necessita de espaços físicos para desenvolver suas atividades de ensino, albergadas pela imunidade/isenção. O aluguel de prédios vem justamente para sanar tal necessidade.

Em qualquer locação, é necessária a apresentação de garantia por parte do locatário. A simples apresentação de garantia, não se traduz, por si só, em comprometimento de patrimônio.

Mas ainda que se alegue que parte do patrimônio do Impugnante foi empregado para viabilizar a locação dos imóveis em questão, trata-se de destinação pecuniária que se encontra em estrita consonância com as finalidades estatutárias do Impugnante. Repita-se, sem os prédios em questão, os alunos não poderiam frequentar as aulas, sendo, os recursos destinados à formalização e manutenção dos aluguéis, despendidos de acordo com objeto social do Impugnante.

Portanto, não há qualquer base de sustentação na acusação de que o Impugnante deixou de aplicar os seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais ,conforme demonstrado, comprometendo todas as receitas inclusive futura proveniente do FIES — com aluguéis milionários, que serviram de suporte para alavancagem recursos financeiros para sócios via CCI(das a Instituição imune é Fiador).

A confusão patrimonial alegada insistentemente pelo fisco é meramente ilusória. As pessoas físicas e jurídicas são muito bem individualizadas nos fatos narrados, sendo evidente a possibilidade de segregação das finalidades das instituições e dos elementos contábeis relacionados a cada uma delas. Totalmente improcedente, assim, o argumento de que o Impugnante comprometeu sua renda para alavancagem de valores milionários aos seus sócios.

Não existe, assim, qualquer distribuição disfarçada, não havendo como prevalecer quaisquer dos documentos aduzidos pelo fisco.

Portanto, mais este argumento não deve prevalecer a notificação exarada e a suspensão da imunidade imputada.

VII- DA AUSÊNCIA DE IRREGULARIDADE ENVOLVENDO A CONTABILIDADE

Segundo a impugnante:

Parte, o fisco, de premissa totalmente equivocada no que diz respeito às entidades educacionais que ele intitula como

parte do "grupo econômico" (conceito este totalmente desmistificado na presente).

Assevera que as referidas entidades não possuem receita ou lucro, pois suas declarações estariam zeradas. No entanto, tal fato é absolutamente inverídico.

(...)

Outro ponto que merece atenção é a descaracterização da escrita fiscal promovida pelo DD. Fiscal autuante. A ausência de critérios para fazê-lo é simplesmente gritante. Veja-se.

O primeiro exemplo por ele colacionado diz respeito à descrição veiculada na conta 4101 — mensalidades graduação, constante na página 5906 do livro razão de 2012.

O que se deve salientar aqui é o livro razão apontado pelo fiscal, juntado aos autos, possui 6352 páginas --- fls. 5840 a 12191 dos autos. É dizer, em 6352 páginas, o fiscal identifica uma única rubrica que considera inadequada em sua descrição. E prossegue asseverando que os lançamentos diários seriam inadequados. Indaga-se: o lançamento diário, com descrição pormenorizada, indicaria um registro no regime de caixa? Definitivamente não. Apenas que há uma cronologia de lançamentos pormenorizados, que corroboram a contabilidade da empresa como em perfeita ordem, em cumprimento ao artigo 1184 citado pelo fiscal.

No Parecer Conclusivo, o fisco afirma que usou como exemplo a rubrica referente a descrição veiculada na conta 4101, de modo que apresentou outro suposto equívoco, na conta 3.1.4.01002 Aluguel.

Ora, com isso o fisco apenas reforça o argumento do Impugnante. Em 6352 páginas de livro razão, o fisco foi capaz de identificar 2 pontuais supostos equívocos --- algo absolutamente normal --- e com base entende ter comprovado vícios que demonstrariam a inexatidão de registro de receitas e despesas. Nada mais equivocando.

Com relação aos comprovantes solicitados, note-se a apresentação dos mesmos às fls. 12435 a 12953, tendo agido o Impugnante com absoluta lisura em seus procedimentos.

Ademais, a fiscalização, a despeito de complexa e abrangente, culminando na lavratura de 11 Termos de Intimação Fiscal, foi devidamente atendida, tendo o Impugnante apresentado documentos suficientes a comprovar a regularidade de seus registros contábeis. Não

prosperam, assim, os argumentos repisados no Parecer Fiscal no sentido de que a fiscalização não teria sido devidamente atendida pelo Impugnante.

É oportuno reiterar que pontuais equívocos na contabilidade de instituições com o volume de dados e informações que se verificam nas ora analisadas e relativamente ao próprio Impugnante sempre ocorrerão. Porém, não são equívocos que justifiquem a desconsideração da escrita fiscal.

O universo de deveres instrumentais, no Brasil, cresce a cada dia, instando os cidadãos a prestarem, cada vez mais, informações e declarações ao fisco. Muitas vezes, presta-se a mesma informação, ao mesmo ente tributante, diversas vezes, em virtude da desenfredda instituição dos deveres instrumentais. Não há critério lógico ou jurídico a presidir tais exigências. Como o ônus é do contribuinte, não há parcimônia na quantidade e complexidade das exigências. O quadro abaixo evidencia a quantidade de sobreposições existentes':

(...)

Como bem assevera Guilherme Cezaroti diante da miríade de declarações que são prestadas pelo contribuinte aos Fiscos municipal, estadual, distrital e federal, além da possibilidade de acesso a movimentação financeira, tem-se que há excesso de informações ao Fisco e não falta destas. Isso quer dizer que o fornecimento dos dados contábeis e fiscais, que é o bem protegido pelas multas previstas no art. 12 da Lei 8.218/91, já foram disponibilizados pelo contribuinte ao fisco federal em diversos outros documentos. (Aplicação de Multa pelo Descumprimento de Obrigações Acessórias. Razoabilidade e Proporcionalidade em sua Aplicação — Revista Dialética de Direito Tributário 148, p. 50).

Nesse contexto, ainda que haja alguns equívocos pontuais referentes à contabilidade o fato é que o Impugnante os cumpriu devidamente, tendo no curso da fiscalização apresentado uma quantidade de documentos incalculáveis. Seus registros contábeis encontram-se em ordem, como se comprova da documentação entregue --- repise-se --- de forma tempestiva durante o curso da fiscalização. Assim, a mera ausência do livro auxiliar não poderia ensejar a referida desconsideração. Como o próprio nome assevera, os livros auxiliares só servem para particularizar determinadas situações, as quais já estão devidamente registradas no livro principal que foi entregue à fiscalização.

Assevera, ainda, o Fisco, no Parecer Conclusivo, que o Impugnante apresentou duas declarações, tanto para o ano de 2011 quanto para o de 2012, uma normal e outra como incorporadora.

Contudo, a única incorporação que o Impugnante promoveu ocorreu em outubro de 2012, em relação à Sociedade Brasileira de Educação Renascentista, conforme se comprova dos documentos anexos (doc. 06), fato que já havia sido informado nas Alegações apresentadas pela Impugnante. Trata-se de incorporação envolvendo duas entidades isentas/imunes.

No mais, é equivocada a alegação do fisco no sentido de que em nenhuma das DIPJs o sujeito passivo informou suas receitas, seus custos e suas despesas, tampouco detalha por estabelecimento suas receitas e suas naturezas. Ora, os dados em questão foram devidamente informados o que se depreende das DIPJs em comento (anexas).

Portanto, razão não assiste ao fisco. Não há como prevalecer, nesse contexto, as alegações veiculadas na Notificação e no Parecer Conclusivo, no sentido de que a contabilidade do Impugnante conteria vícios quanto às

formalidades legais que não assegurariam a exatidão das receitas e despesas.

Desta forma, que se observa é que a contabilidade do Impugnante atende aos requisitos estabelecidos pelo ordenamento jurídico brasileiro e, portanto, não ser desconsiderada como pretendeu o DD. Fiscal. Assim, por mais este motivo, a notificação lavrada não pode prevalecer.

VIII- DO CUMPRIMENTO DE TODOS OS REQUISITOS PARA GOZO DA IMUNIDADE

A impugnante alega no presente item:

Diferentemente do que pretendeu fazer parecer a fiscalização, o Impugnante cumpriu todos os requisitos constantes do art. 12, §2º, da Lei nº 9.532/97, conforme se demonstrou de forma ampla e irrestrita nos tópicos anteriores, a saber:

a) não remunerar dirigentes:

(...)

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;

(...)

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. Conforme demonstrado à saciedade, todos os requisitos para imunidade/isenção foram efetivamente cumpridos pelo Impugnante, não podendo prevalecer a suspensão pretendida na presente Notificação.

(...)

Em situações análogas à presente, em que não foi comprovado qualquer desrespeito aos requisitos para gozo da imunidade/isenção, a Câmara Superior do C. CARF vem sem mostrando amplamente favorável à impossibilidade de suspensão:

*ISENÇÃO. INSTITUIÇÃO DE
EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA
SOCIAL.*

Comprovado que a entidade - não remunera seus diretores, aplica integralmente seus recursos na manutenção de suas atividades, mantém escrituração regular e cumpre as demais exigências acessórias, previstas nas normas legais, é de lhe ser deferida a

isenção fiscal, mormente quando o atendimento dessas condições está aliado ao espírito altruísta, desinteresse dos administradores, gratuidade dos serviços e finalidade pública. A simples previsão estatutária de que poderão haver receita pela venda de bens, mercadorias e serviços - enquanto essas não forem concretizadas ou efetivadas - não tendo o condão de modificar o caráter científico, cultural e instrutivo da entidade, atendidos que foram os requisitos e condições acima elencados. Recurso desprovido. (Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF - Primeira Turma Sessão de 14 de janeiro de 1981 - PROCESSO N9 0840/013.729/79.

Portanto, a manutenção da imunidade/suspensão envolvendo o Impugnante é medida que se impõe.

IX - EFEITOS DA SUSPENSÃO DA IMUNIDADE

A impugnante faz algumas considerações sobre a irretroatividade dos efeitos da suspensão da imunidade/isenção:

O Impugnante aduziu importante argumento em suas alegações, o qual sequer foi analisado no Parecer Conclusivo. A saber: Ainda que fosse suspensa a imunidade/isenção do Impugnante, o que só se admite para efeito de argumentação, é inequívoco que não poderia haver a retroação dos efeitos da suspensão para o período fiscalizado.

Assevera o artigo 32, parágrafo 5º da Lei 9.430/96 que a suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração.

Contudo, a lei 9.430/96 é lei ordinária e, como tal, não poderia estabelecer requisitos para o gozo da imunidade. Tal tarefa caberia somente à lei complementar, como norma geral de direito tributário, nos termos do artigo 150, VI, "c" da CF, combinado com o artigo 146, II, também da Carta Magna.

(...)

Nota-se, assim, que a lei ordinária não é o veículo hábil a regulamentar a suspensão da imunidade. Agregue-se a isto o fato de que a suspensão jamais poderá provocar efeitos "ex tunc", mas somente "ex nunc".

Destaque-se, ainda sobre o tema, que o STF, ao analisar a medida cautelar formulada nos autos da ADIN 2028, suspendeu as alterações constantes da Lei 9.732/98 acerca dos requisitos para o gozo da imunidade de entidades assistenciais, por entender que as mesmas não poderiam ter sido realizadas por intermédio de lei ordinária, mas somente de lei complementar.

Portanto, por mais este motivo não pode prevalecer a suspensão da imunidade constante da notificação em epígrafe, sendo imperiosa a análise deste argumento por esta Delegacia de Julgamento.

X — DO PEDIDO

Finaliza sua impugnação com o pedido:

Ante todo o exposto, requer seja julgada procedente a presente Impugnação, afastando-se o Ato Declaratório Executivo nº 162, de 13 de outubro de 2016 a fim de que se restabeleça a imunidade/isenção em favor do Impugnante, tendo em vista que este preenche todos os requisitos legais e constitucionais para tanto.

Protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive a juntada de novos documentos, comprobatórios do seu direito.

2. Do lançamento de IRPJ e CSLL:

Em consequência da suspensão da imunidade e isenção tributárias da entidade, foram lavrados autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins. No presente processo, constam os autos de infração do IRPJ e CSLL, que serão tratados aqui.

Consta do Termo de Verificação Fiscal - TVF, de fls. 15.440 a 15.489, em síntese que:

(...)

A entidade se declara isenta do IRPJ (fonte: DIPJ) e da CPP (fonte: GFIP).

Não há recolhimentos para esses tributos nem débitos confessados. Também não há recolhimentos nem débitos confessados para CSLL, COFINS e PIS, nem mesmo PIS Folha. Há recolhimentos de IRRF compatíveis com a DIRF. Há recolhimentos de GPS compatíveis com as contribuições dos segurados diminuídas das compensações informadas (fonte: GFIP), contudo essas compensações foram consideradas indevidas pela fiscalização. Não há recolhimentos para Terceiros (outras entidades e fundos).

(...)

Constatações:

Foi constatado, durante o procedimento de fiscalização, que o sujeito passivo não cumpre os requisitos estabelecidos pela legislação tributária para gozo de nenhum dos quatro benefícios fiscais elencados acima pelos seguintes motivos:

(...)

A principal constatação efetuada pelo fisco, conforme consta do TVF, "*foi que a sociedade se trata, de fato, de uma sociedade empresária com fins lucrativos*".
Afirma o autuante que:

(...)

A fraude consistiu basicamente em atribuir duas personalidades jurídicas, dois CNPJ e duas contabilidades a cada estabelecimento de ensino. Cada faculdade era ao mesmo tempo uma filial do sujeito passivo, utilizada para registrar os professores e funcionários e se beneficiar da suposta imunidade das contribuições previdenciárias patronais; e a matriz de uma empresa com fins lucrativos, utilizada para distribuir lucros aos controladores, fls. 12.255 a 12.261.

Com contabilidades paralelas para um mesmo estabelecimento comercial, eram distribuídas entre elas as receitas e as despesas daquele estabelecimento de ensino, de modo a maximizar os lucros na empresa lucrativa (inativa de fato) e o valor da isenção usufruída no sujeito passivo. Na prática, o que se constatou foi que cada um dos estabelecimentos de ensino deixou de recolher tributos ao mesmo tempo em que distribuiu lucros, fls. 2.404 e 13.003 a 13.372.

Atribuir dois CNPJ para um mesmo estabelecimento comercial é fraude, equiparável a atribuir dois CPF a uma mesma pessoa física. Fazer duas contabilidades para um mesmo estabelecimento comercial também é fraude, algo como fazer duas declarações de imposto de renda de pessoa física para o mesmo indivíduo.

(...)

Especificamente quanto à contabilidade apresentada pelo sujeito passivo para esta fiscalização, fls. 138 a 12.191, a prática fraudulenta constatada, revela a existência de receitas não escrituradas (omitidas).

A confusão da personalidade jurídica e a confusão patrimonial das entidades do grupo UNIESP já foram matéria de apreciação judicial, com decisões desfavoráveis ao grupo econômico, fls. 12.358 a 12.359 e 12.994 a 12.998.

(...)

DIPJ

As DIPJ estão deficientes e sem coerência. Existem duas declarações válidas para cada ano fiscalizado, sendo uma normal e outra na condição de incorporadora, ambas relativas a períodos de apuração sobrepostos, fls. 12.192 a 12.226. Nenhuma das DIPJ contém preenchimento das fichas 4, 5 e 6 (custos, despesas e demonstração do resultado). Para cada ano,

cada uma das duas declarações válidas informa valores diferentes de faturamento, de massa salarial e quantidade de empregados, nenhum desses valores é compatível com os valores contabilizados ou com os valores da Folha, da GFIP, da RAIS ou da DIRF.

Natureza Jurídica

A despeito de ser formalmente constituída com a natureza jurídica de associação civil, o sujeito passivo apresenta, de fato, características de sociedade empresarial e como tal deve ser tratado tributariamente.

(...)

O objeto social do sujeito passivo, ou seja, a atividade que ele desenvolve, é a prestação de serviços educacionais, uma típica atividade comercial ou empresarial do setor de prestação de serviços, sujeito à livre iniciativa e à livre concorrência, por isso tem sim fins econômicos. Destaque-se que 100% da receita do sujeito passivo vem desta atividade, não há um centavo sequer de contribuição associativa dos associados, fl. 2.404.

Ser caracterizada como sociedade de fato e não como uma associação tem o efeito de não se aplicar à entidade a isenção prevista às associações civis, disposta no artigo 15 da Lei 9.532/97. É justamente neste dispositivo que o sujeito passivo se enquadra ao informar em DIPJ ser isento de IRPJ.

Independente do entendimento desta fiscalização e da classificação formal adotada pelo contribuinte quanto à sua natureza jurídica, desenvolveu-se durante a fiscalização a análise do cumprimento dos requisitos tanto da imunidade quanto da isenção do IRPJ, mesmo por que, muitos deles são comuns.

Contabilidade

Foi apresentada pelo sujeito passivo contabilidade: Livros Diários registrados no 1º Ofício de Registro de Títulos e Documentos e Civil de Pessoas Jurídicas da Capital, com Balanço Patrimonial e Demonstrativo de Resultado do Exercício; e Livros Razão, dos anos de 2011 e 2012. Foi fornecida uma versão em arquivo digital e apresentados, sem retenção, os originais para autenticação. A versão apresentada trata-se de uma nova extração e não de uma cópia, são os mesmos lançamentos, porém devido à alteração do tamanho da folha e da configuração das margens, a numeração das folhas é diferente. Fls. 138 a 12.191.

Não foram apresentados Livros Diários Auxiliares.

A contabilidade apresentada contém vícios quanto às formalidades legais e não asseguram a exatidão das receitas e despesas.

- Falta de individualização das operações*
- Falta de clareza na descrição das operações*
- Falta de caracterização do documento respectivo*

- Não observância do princípio da competência
- Lançamento de despesas em contas de receitas
- Omissão de receitas
- Falta de comprovação de despesas
- Lançamento de receitas em contas de despesas
- Lançamento de despesas em duplicidade
- Omissão de despesas

O fisco, no TVF, detalha as características de cada um dos vícios da contabilidade citados acima.

Continua o fisco descrevendo suas considerações sobre a finalidade lucrativa da entidade, incorporações irregulares, FIES, irregularidades junto ao MEC, denúncias, utilização de aluguéis para a distribuição disfarçada de lucros, etc.

Caracteriza também os sócios da empresa, a saber:

(...)

Sócios

Todas as empresas do grupo econômico UNIESP, mesmo as isentas e as filantrópicas, tem como sócio/presidente e principal administrador o Sr. José Fernando Pinto da Costa, CPF 780.031.488-04. A se destacar na declaração de rendimentos do Sr. José Fernando (Anexo 17) são os vultosos dividendos recebidos e sua grande evolução patrimonial no ano-calendário 2012. Neste mesmo ano as empresas do grupo educacional UNIESP também tem um gigantesco acréscimo de faturamento devido ao FIES.

A Sra. Cláudia Aparecida Pereira, esposa do Sr. José Fernando, e sócia, apresentou também em sua declaração de rendimentos do ano-calendário de 2012 vultosos dividendos recebidos de pequenas faculdades e uma grande evolução patrimonial conforme veremos abaixo.

Existem ainda mais duas pessoas físicas cujas declarações de rendimentos apontam ligações com o Grupo UNIESP. São os Sr. Sthefano Bruno Pinto da Costa e Sra. Bárbara Izabela Costa, filhos do casal José Fernando e Cláudia, conforme veremos abaixo.

JOSE FERNANDO PINTO DA COSTA, CPF 780.031.488-04

– Até 2011, os rendimentos do sr. José eram de cerca de R\$ 80 mil anuais, referentes principalmente a aposentadoria do INSS e previdência complementar (Fundação CESP).

– Em 2012, o Sr. José recebeu de dividendos das pequenas faculdades do grupo o valor de R\$ 32.675.664,97, conforme consta no anexo 17.

– Em 2012 o Sr. José teve um acréscimo patrimonial de R\$ 17.465.408,11 saindo de um patrimônio total de R\$ 2.086.706,68 no ano-calendário de 2011 para um patrimônio de R\$ 19.552.114,79 no ano-calendário seguinte, conforme consta na página 10 do anexo 17.

Podemos notar ainda que grande parte dos investimentos em pequenas faculdades adquiridas em 2012, está declarada pelo seu valor histórico.

– Notamos ainda que no ano-calendário 2012 o Sr. José doou para cada um dos seus filhos o valor de R\$ 3.500.000,00 conforme consta na página 05 do anexo 17.

– No ano-calendário 2010, o sr. José recebeu mútuo da UNIESP no valor de R\$ 1,3 milhão. No ano-calendário 2012 esse mútuo foi quitado, conforme consta na página 10 do anexo 17.

CLAUDIA APARECIDA PEREIRA, CPF 051.715.248-74

– Até 2011, os rendimentos da Sra. Cláudia eram de cerca de R\$ 100 mil anuais, referentes a valores recebidos das empresas do grupo, a título de salário.

– Em 2012 ela recebeu de dividendo das pequenas faculdades do grupo o valor de R\$ 29.505.863,31 conforme consta na pág. 03 do anexo 18.

– Em 2012, a Sra. Cláudia teve um acréscimo patrimonial de R\$ 15.205.717,46 saindo de um patrimônio total de R\$ 3.259.397,79 no ano-calendário de 2011 para um patrimônio de R\$ 18.465.115,25 no ano-calendário seguinte, conforme consta na página 09 do anexo 18. Podemos notar ainda que grande parte dos investimentos, em pequenas faculdades adquiridas em 2012, está declarada pelo seu valor histórico.

– No ano-calendário 2010, a sra. Cláudia recebeu mútuo da UNIESP no valor de R\$ 800 mil. – No ano-calendário 2012 esse empréstimo de mútuo foi quitado, conforme consta na página 09 do anexo 18.

STHEFANO BRUNO PINTO DA COSTA, CPF 337.655.728-45

– Até 2011, os rendimentos do Sr. Sthefano eram de cerca de R\$ 40 mil anuais, referentes a valor recebido de empresa do grupo, a título de salário.

– Em 2011, ele era sócio de 8 (oito) empresas ligadas ao grupo UNIESP. No ano-calendário de 2012 continua com participação em 4 dessas empresas. Neste mesmo ano declara que adquire participação de 50% na FATESC FACULDADE DE TECNOLOGIA DE SANTA CATARINA conforme consta ANEXO 29.

– No ano-calendário 2012 ele recebeu doação de seu pai o sr. Jose Fernando Pinto da Costa de R\$ 3.500.000,00, conforme ANEXO 29. Possuía ainda dois veículos declarados: um automóvel marca LAND ROVER ano 2011, no valor de R\$ 202.747,32 e outro automóvel marca MERCEDES BENZ CLS 63 no valor de R\$ 438.000,00.

– No ano-calendário 2010, o sr. Sthefano recebeu mútuo da UNIESP no valor de R\$ 2 milhões. No ano-calendário 2012 esse empréstimo de mútuo foi quitado, conforme consta na página 05 do anexo 29.

BÁRBARA IZABELA COSTA, CPF 382.020.788-06

– Até 2011, os rendimentos da Sra. Bárbara eram de cerca de R\$ 40 mil anuais, referentes a valor recebido de empresa do grupo, a título de salário.

– No ano-calendário 2011 ela era sócia de 6 (seis) empresas ligadas ao grupo UNIESP. No ano-calendário de 2012 continua com participação em 4 dessas empresas. Neste mesmo ano declara que adquire participação de 50% na FATESC FACULDADE DE TECNOLOGIA DE SANTA CATARINA conforme consta ANEXO 27.

– No ano-calendário 2012 ela recebeu doação de seu pai o sr. Jose Fernando Pinto da Costa, de R\$ 3.500.000,00 ANEXO 27. Possuía ainda um veículo declarado 1 automóvel marca BMW ano 2009 no valor de R\$ 180.000,00.

– Notamos ainda que no ano-calendário 2012 ela quitou empréstimo de mutuo no valor de R\$ 2.700.000,00 conforme consta na página 09 do ANEXO 27.

Empresa Patrimonial

Durante os anos de 2012 e 2013, além das inúmeras faculdades adquiridas a SOCIEDADE ADM. E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA (antiga Uniesp) ainda constituiu dois fundos de investimento em seu nome, com recursos que totalizam cerca de R\$ 50 milhões, e também adquiriu um jato PHENOM 300, avaliado por dados da internet em US\$ 8.500.000,00 (R\$ 17,8 milhões na Nota Fiscal Eletrônica), bem como uma lancha ELEKTRA avaliada em R\$ 2,2 milhões. Fruto da utilização de recursos de entidades isentas ligadas.

(...)

A empresa SOCIEDADE ADM. E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA adquiriu ainda outros imóveis conforme relação abaixo. Alguns dos imóveis estão gravados pelos supracitados CCI ou por penhora, porém a maior parte encontra-se desembaraçada. O total dos imóveis não gravados é de R\$ 21 milhões, destacando-se que se tratam dos valores históricos das transações, sendo que os valores de mercado dos imóveis provavelmente são bem mais altos.

(...)

No TVF, fls. 15.464 e 15.465, consta o quadro com os valores das aquisições efetuadas. Esse quadro, segundo o fisco "deixa claro o expressivo acréscimo patrimonial desta empresa a partir dos anos de 2010 e 2011, momento em que os controladores do grupo UNIESP transferem os funcionários das empresas lucrativas para as filiais do sujeito passivo, suprimindo assim as contribuições previdenciárias patronais e reflexos sobre os respectivos salários". E continua:

(...)

Distribuição de Lucros

O fisco, nas fls. 15.466 a 15.467, apresenta um quadro demonstrativo de lucros e dividendos recebidos por José Fernando e Cláudia Aparecida. A seguir prossegue:

(...)

Omissão de Receitas no Sujeito Passivo

Como já discorrido neste relatório, somente o sujeito passivo possuía os recursos para a prestação dos serviços de educação. O sujeito passivo concentrava toda a mão-de-obra do grupo na área do ensino superior. Na contabilidade do sujeito passivo estão registrados todos os custos envolvidos, além das despesas trabalhistas, as despesas gerais com energia elétrica, água, telefone, aluguel, etc.

As demais empresas do grupo econômico UNIESP, em sua maioria empresas de natureza sociedade limitada, apesar de não terem recursos para a prestação dos serviços educacionais, pois não tinham empregados, apresentaram grande movimentação financeira, segundo informações próprias e de terceiros.

Segundo o site transparência do governo federal foram pagos através do FIES R\$ 241 milhões às empresas do grupo. Ao sujeito passivo, apenas R\$ 1,5 milhão. Isto ocorreu, pois geralmente as empresas com finalidade lucrativa e recém-adquiridas é que estavam cadastradas no MEC e que poderiam intermediar os contratos de FIES entre alunos e o governo federal. Toda esta receita é na verdade do sujeito passivo, pois ele é que prestou o serviço, disto decorre uma grande omissão de receita no sujeito passivo. Os recursos do FIES recebidos pelas empresas do grupo por si só já ultrapassam a receita contabilizada pelo sujeito passivo em 2012.

Segundo dados totalizadores oriundos das DIRPF de alunos e responsáveis, foram pagos às demais empresas do grupo UNIESP R\$ 32 milhões. Nenhum valor foi declarado tendo como beneficiário o próprio sujeito passivo.

Segundo dados das DIMOF das instituições financeiras nas quais as empresas do grupo têm conta bancária, foram recebidos créditos bancários de R\$ 964 milhões, sendo R\$ 272 milhões nas contas bancárias do sujeito passivo.

Segundo demonstrativos contábeis (DRE) das empresas do grupo UNIESP que distribuíram dividendos, segundo as DIRPF do Sr. José Fernando e de sua esposa, são reconhecidos como receita R\$ 285 milhões. Demonstrativos apresentados pelos próprios dirigentes do sujeito passivo para justificar suas rendas pessoais.

O quadro abaixo apresenta os principais dados financeiros do ano de 2012, do sujeito passivo e das demais empresas do grupo UNIESP ligadas ao ensino superior. Quanto receberam do FIES, quanto receberam de PF, quanto pagaram de dividendos, quanto movimentaram em contas bancárias, que filial do sujeito passivo funciona no mesmo local da empresa lucrativa e a receita contabilizada:

(...)

O referido quadro consta do TVF, fls. 15.468 a 15.471.

A seguir, a fiscalização trata dos requisitos da imunidade tributária do IRPJ, no que se refere ao art. 12 § 2º, incisos "a" a "h" da Lei 9.532/1997 e da isenção tributária, nos termos do art. 12 § 2º da mesma lei. Trata também da isenção da

Contribuição Previdenciária Patronal - CPP, nos termos do art. 29, incisos I a VII da Lei 12.101/2009.

Descreve ainda os requisitos da isenção do IRPJ, conforme Instrução Normativa SRF 456 de 05/10/2004, que dispõe da isenção de IRPJ e de contribuições para empresas que aderirem ao PROUNI – Lei 11.096/2005.

Discorre também sobre os requisitos de imunidade tributária em geral, previsto no art. 195, § 3º da Constituição Federal de 1988 e dos previstos no art. 14, incisos I a III do CTN, Lei 5.172 de 1966.

A seguir, informa que, para o prosseguimento das suspensões da imunidade e suspensão tributárias, será seguido o rito previsto no art. 32 da Lei 9.430 de 1996.

Declara, ao final, que após as constatações relatadas no TVF, que redundaram na suspensão da imunidade e isenção tributárias da impugnante, foi lavrada Notificação Fiscal para a concretização destas.

Após esse ponto o TVF passa a tratar da constituição do crédito tributário:

(...)

Constituição dos Créditos Tributários

Com a suspensão dos benefícios tributários, foram constituídos os créditos tributários referentes ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, e também os créditos tributários referentes às contribuições previdenciárias que não decorrem propriamente da suspensão, mas são ratificados por ela.

Arbitramento do Lucro

Conforme relatado, a contabilidade do sujeito passivo contém vícios que a torna imprestável para apuração do lucro real. Assim, o lucro foi arbitrado para determinação da base de cálculo do IRPJ. Lei 8.981/1995, no artigo 47, inciso II, alínea “b”:

(...)

A receita do sujeito passivo não é conhecida em sua totalidade, uma parcela foi omitida de sua contabilidade, o que impede de ser a base do arbitramento.

Sendo o sujeito passivo uma entidade prestadora de serviços, o dado mais representativo para aferição do lucro, depois da receita, é a sua massa salarial.

A massa salarial do sujeito passivo é conhecida. A soma dos valores devidos em cada mês a empregados está consistentemente comprovada nas Folhas de Pagamentos mensais, na contabilidade, nas GFIP, RAIS e DIRF, todos com dados compatíveis e condizentes com os serviços prestados.

O lucro arbitrado foi determinado conforme disposto na Lei 8.981/1995, artigo 51, inciso VII e §1º, c/c Lei 9430/1996, artigo 27, § 2º, ou seja, 0,8 (oito décimos) da massa salarial.

(...)

O tributo CSLL será objeto de levantamento reflexo. Lei 8.981/1995, artigo 55.

(...)

Os relatos referentes aos lançamentos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, Programa de Integração Social - PIS e Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, serão tratados de forma específica através do Processo Administrativo Fiscal - PAF nº 19515.720619/2016-38.

O relato do fisco referente ao IRPJ e CSLL continuam no TVF:

(...)

O lucro arbitrado apurado pela fiscalização consta do demonstrativo de Cálculo do Lucro Arbitrado e da Receita arbitrada, fls. 15.482 do TVF, que a seguir reproduzo:

Cálculo do Lucro Arbitrado e da Receita Arbitrada

Mês	Remuneração Mensal	Remuneração (13o Sal)	Lucro Arbitrado 80% da Remuneração	Receita Arbitrada (A Remuneração é 40% da receita)
01/2011	2.714.397,38	2.220,25	2.173.294,10	6.791.544,08
02/2011	2.787.463,51	8.799,47	2.237.010,38	6.990.657,45
03/2011	2.962.699,15	14.183,34	2.381.505,99	7.442.206,23
04/2011	2.985.879,90	21.739,30	2.406.095,38	7.519.048,00
05/2011	3.129.650,49	18.696,95	2.518.677,95	7.870.868,60
06/2011	3.330.131,76	96.900,49	2.741.625,80	8.567.580,63
07/2011	3.589.843,58	30.728,40	2.896.457,58	9.051.429,95
08/2011	3.486.164,64	41.544,89	2.822.167,62	8.819.273,83
09/2011	3.539.212,81	39.234,99	2.862.758,24	8.946.119,50
10/2011	3.649.440,92	30.459,53	2.943.920,38	9.199.751,13
11/2011	3.581.393,20	38.592,18	2.895.988,30	9.049.963,45
12/2011	3.670.860,44	49.767,56	2.976.502,40	9.301.570,00
13/2011	0,00	3.065.505,92	2.452.404,74	7.663.764,80
	39.427.137,78	3.458.373,27	34.308.408,84	107.213.777,63
01/2012	3.590.571,87	2.432,57	2.874.403,55	8.982.511,10
02/2012	4.202.526,37	18.224,19	3.376.600,45	10.551.876,40
03/2012	5.168.480,68	22.706,68	4.152.949,89	12.977.968,40
04/2012	5.446.584,69	23.527,99	4.376.090,14	13.675.281,70
05/2012	5.386.503,69	34.096,84	4.336.480,42	13.551.501,33
06/2012	6.322.273,47	114.116,21	5.149.111,74	16.090.974,20
07/2012	6.924.943,74	55.603,99	5.584.438,18	17.451.369,33
08/2012	7.546.770,76	79.707,80	6.101.182,85	19.066.196,40
09/2012	8.325.130,18	60.670,88	6.708.640,85	20.964.502,65
10/2012	8.567.018,85	82.158,37	6.919.341,78	21.622.943,05
11/2012	8.828.386,13	54.451,46	7.106.270,07	22.207.093,98
12/2012	9.514.103,96	157.191,80	7.737.036,61	24.178.239,40
13/2012	0,00	7.279.460,08	5.823.568,06	18.198.650,20
	79.823.294,39	7.984.348,86	70.246.114,60	219.519.108,13

Continua o fisco, demonstrando a aplicação da multa qualificada de 150%, e a lavratura Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP, devido a práticas irregulares utilizadas pela impugnante:

(...)

Multa

Multa qualificada de 150%, pela prática irregular e fraudulenta conhecida como fragmentação, uma forma de abuso da personalidade jurídica, que implicou em omissão de receita no sujeito passivo e em simulação de receita em outras empresas do grupo econômico UNIESP, situação que caracterizaria, em tese, crimes de sonegação e lavagem de dinheiro, e que enseja a lavratura de RFFP, que será apensado ao processo principal de constituição do crédito tributário.

(...)

Informa também a responsabilização de forma solidária de diversos contribuintes:

(...)

São solidariamente responsáveis pelos créditos constituídos neste procedimento fiscal, com base no disposto na Lei 5.172/66, artigo 124, inciso I, por serem os reais beneficiários dos

resultados obtidos das atividades desenvolvidas pelo sujeito passivo:

- *Sociedade Administradora e Gestão Patrimonial Ltda, CNPJ: 06.120.096/0001-08*
- *José Fernando Pinto da Costa, CPF: 780.031.488-04*
- *Cláudia Aparecida Pereira, CPF: 051.715.248-74*
- *Sthefano Bruno Pinto da Costa, CPF: 337.655.728-45*
- *Bárbara Izabela da Costa, CPF: 382.020.788-06*
- (...)

Reafirma ainda a lavratura de Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, em obediência ao art. 2º da Instrução Normativa RFB 1.565 de 2015.

Inconformada com a autuação, da qual tomou ciência via Correios em 10/11/2016, conforme Aviso de Recebimento - AR, de fls. 15.344 a 15.384, a interessada interpôs, em 12/12/2016, a impugnação de fls. 18.117 a 18.189, cujas questões mais relevantes reproduzo a seguir.

Preliminarmente, a interessada repisa fatos relativos à suspensão de sua Imunidade e Isenção fiscais, solicitando que se considere como transcrita em sua impugnação, as razões e provas desenvolvidas na impugnação (fls. 15.493 a 15.618) ao ADE nº 162/2016 e continua:

I - PREJUDICIALIDADE

SUSPENSÃO DA IMUNIDADE E ISENÇÃO DE IRPJ E CSLL

Como consignado no Termo de Ciência de Suspensão de Imunidade/Isenção DAE 162/2016 (fls. 15385/15387), foram suspensas no presente processo quanto ao IRPJ a imunidade do art. 150, inciso VI, alínea "c" e quanto ao IRPJ e a CSLL a isenção do art. 15 da Lei 9.532/1997 e a isenção do art. 8º da Lei 11.096/2005, pelo rito do art. 32 da Lei 9.430/1995, que em seus parágrafos 6º e 8º dispõe:

"Par. 6º - Efetivada a suspensão da imunidade:

I - a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente;

II - a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração, se for o caso.

Par. 8º - Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

Pois bem. Além das Alegações e Provas (fls. 13838/13975 e 13992/15258 dos autos) o Impugnante apresentou Impugnação ao Ato Declaratório Executivo nº 162, de 13.10.2016 (fls.

15493/15618 e 15620/15713 dos autos) a qual, se julgada procedente, implicará na total improcedência dos autos de infração em causa.

Em face disso, entende o Impugnante que, nos termos do art. 12 da Portaria CARF nº 34, de 31 de agosto de 2015, e artigo 265, IV, "a", do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, sendo manifesta a prejudicialidade seria o caso até de sobrestamento do julgamento da presente Impugnação até decisão a ser proferida na Impugnação ao ADR nº 162/2016, pois se esta for acolhida, cairão por terra os autos de infração ora impugnados.

De qualquer modo os argumentos de direito e as provas apresentadas nas Alegações e Provas e na Impugnação ao ADR nº 162/2016 deverão ser aqui integralmente consideradas.

Em sendo assim, reporta-se o Impugnante às peças e documentos acima requerendo que se considerem transcritas na presente petição as razões e provas nelas desenvolvidas/produzidas que são, em síntese:

(...)

Reporta-se, nesse ponto às questões já trazidas ao processo através da citada impugnação ao ADE. Finaliza da seguinte forma:

(...)

Sendo esta apertada síntese dos fundamentos das Alegações e Provas e da Impugnação ao Ato Declaratório Executivo nº 162/06 que o Impugnante pede que se considerem parte integrante da presente impugnação, passa o Impugnante a expor as razões pelas quais "data vênia" não devem ser mantidos os atos de infração lavrados.

II - INEXISTÊNCIA DE PLANEJAMENTO FISCAL ABUSIVO DENOMINADO FRAGMENTAÇÃO

(...)

Reproduz aqui parte do descrito pela autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal - TVF:

(...)

No caso concreto, porém, ocorreu exatamente o oposto, ou seja, não houve a divisão do Impugnante (nem de qualquer outra pessoa jurídica do grupo) em várias pessoas jurídicas, mas a aquisição de várias pessoas jurídicas com a mesma atividade do Impugnante, que se pretendeu unificar em uma só, o Impugnante. Daí a razão da criação de filiais do Impugnante em cada local em que estavam as IES recém adquiridas.

(...)

O Impugnante é apenas uma das 89 entidades mantenedoras que, como referido acima, compõem hoje o Grupo UNIESP e o processo de unificação, por força do Termo de Ajustamento de Conduta - TAC, de 16.04.2014, firmado com o MEC e o FNDE por proposta do Ministério Público Federal em São Paulo, no

âmbito de um Inquérito Civil Público que tramitava em face do Grupo, está sendo levado a efeito na UNIESP S/A., CNPJ 19.347.410/0001-31, autora na ação ordinária acima referida, criada para esse fim.

Ocorre que em 2011 e 2012, época abrangida pela presente autuação, o Grupo apresentou grande expansão com a aquisição de inúmeras IES que hoje totalizam mais de 130, vinculadas às 89 mantenedoras acima referidas dando continuidade à unificação no Impugnante, iniciada desde 2008/2009.

Contudo, por se tratar de atividade de educação a unificação das IES em uma mesma mantenedora implica TRANSFERÊNCIA DE MANTENÇA sujeita a legislação especial - Lei nº 9.394/1996 - Lei de Diretrizes de Bases da Educação nacional - LDB, Decreto nº 5.773/2006, Portaria Normativa nº 40/2007 - e depende de autorização do Ministério da Educação - MEC.

(...)

A Nota Técnica nº 326/2013-CGLNRS/DPR/SERES/MEC solucionando questão relativa à transferência de manutenção traz ensinamentos bastante esclarecedores sobre essa matéria:

(...)

Trata-se de procedimento semelhante ao existente no âmbito do Banco Central do Brasil em relação às instituições financeiras cujos negócios jurídicos de aquisição de outras instituições da espécie entabulados pelas partes ficam sujeitos à aprovação do BACEN.

Pois bem. No caso concreto, a unificação no Impugnante, via criação de filiais, pretendida pelo Grupo quando adquiriu novas IES com CNPJ próprios, seguida da extinção desses CNPJs, implicaria como dito transferência de manutenção dessas IES para nova mantenedora, o Impugnante, processo disciplinado no artigo 25 do referido Decreto nº 5.773, de 09.05.2006, sujeito à aprovação das autoridades competentes.

(...)

Considerando que o objetivo era unificar todas as Instituições de Ensino em um único CNPJ, inclusive aquelas já administradas pelo Grupo Uniesp, atendendo também orientações do próprio Ministério da Educação e Ministério Público Federal, foram abertos outros processos de transferência de manutenção no sistema e-MEC (doe. 08), a saber: Processos: 201001142 (Faculdade de Ribeirão Preto); 201004349 (Faculdade Jauense); 201006305 (Instituto Superior de Ensino de Santo André); 201010807 (Faculdade de Música Carlos Gomes); 201013941 (Faculdade Fleming); 201101510 (Faculdade INED de Rio Claro); 201112619 (Faculdade Prudente de Moraes); 201210160 (Faculdade Integrada de Ensino Superior de Colinas).

Contudo, a partir de 2011, a transferência de manutenção passou a ser um processo muito demorado o que ocasionou um descompasso entre (i) a realização do negócio jurídico de aquisição da IES com sua incorporação à gestão administrativo-

financeira na nova mantenedora, no qual estava fundamentado o pedido de transferência, e (ii) a autorização da transferência de manutenção pelo MEC, o que levou temporariamente à situação de fato descrita pelo Fisco - existência de 2 CNPJ num mesmo local físico, o da filial do Impugnante já aberto e o da IES adquirida que ainda não podia ser baixado - e que foi equivocadamente interpretada pelo Fisco como um planejamento tributário fraudulento consistente em fragmentação da pessoa jurídica.

(...)

E nem se alegue que esse procedimento de adquirir novas IES e integrá-las ao IESP via transferência de manutenção teria sido uma estratégia do Impugnante para pagar menos tributos.

Primeiro, porque tais aquisições se deram dentro de um contexto de expansão das atividades filantrópicas do Impugnante (e demais pessoas jurídicas do Grupo) cujos objetivos institucionais sempre foram disponibilizar ensino de qualidade a número cada vez maior de alunos carentes em locais distintos do território nacional.

Segundo, porque muitas das aquisições, realizadas pelas mais diversas formas jurídicas, diziam respeito a instituições deficitárias, de modo que a expansão do Grupo Uniesp, inclusive do Impugnante, ocorreu mediante um alto custo tributário.

De fato, conforme se verifica do "Demonstrativo de débitos federais - RFB/PGFN" as empresas adquiridas possuíam significativos débitos tributários, os quais estão sendo efetivamente adimplidos mediante parcelamento pela Uniesp (docs. 06-A e 06-B das Alegações e Provas - fls. 14934/14955 dos autos).

Com efeito, em razão da aquisição de 92 instituições a soma de débitos tributários assumidos perfaziam, em 30/06/2016, o valor de R\$196.079.171,90, sendo certo que já houve a quitação pela Uniesp, mediante parcelamento, do valor de RS 65.363.536,83, restando o valor de R\$ 130.715.635,07, que vem sendo regularmente quitado, (fls. 14934 a 14954 dos autos).

Ou seja, a aquisição dessas IES pelo Grupo Uniesp, inclusive pelo Impugnante, longe de trazer prejuízos fiscais ao Poder Público, revelou-se uma prática altamente vantajosa para o Fisco porque, em razão do saneamento da situação financeira dessas Instituições então deficitárias, o Poder Público está recuperando, via parcelamento, importância considerável de tributos que antes era absolutamente incobrável.

(...)

Vale referir que já se passaram mais de 2 anos e 8 meses desde a assinatura do referido TAC e mesmo tendo o Grupo Uniesp atendido todas as obrigações assumidas no âmbito do TAC, inclusive constituindo a UNIESP S/A, até agora o MEC não se desincumbiu da análise dos pedidos de transferência de manutenção, tudo a corroborar o acima dito quanto à lentidão e inércia daquele órgão que tantos danos vem causando ao Grupo, o que deu origem ao ajuizamento das seguintes ações:

1) *Mandado de Segurança nº 1009278-66.2016.4.01.3400, sendo impetrados Secretário de Regulação e Supervisão do Ministério da Educação (SERES/MEC) e Secretário de Educação Superior do Ministério da Educação (SESU/MEC), que tramita perante a 20ª Vara Federal do Distrito Federal, no qual foi concedida a liminar pleiteada para que a autoridade coatora "no prazo máximo de 30 (trinta) dias, análise e conclua o pedido de transferência de manutenção de todas as instituições de ensino relacionadas no PA nº 1.34.001.002741 para UNIESP S/A., sob pena de multa diária de R\$5.000,00" (doc.10)*

2) *Ação Ordinária 49377-32.2015.4.01.3400, ajuizada pela UNIESP S/A. contra a União Federal e o FNDE, que tramita perante a 16ª Vara Federal no Distrito Federal, objetivando, também em face da demora na solução do processo, suspender todas as limitações impostas ao Grupo por força do TAC. Em sede de Agravo de Instrumento nº 0006856- 53.2016.4.01.0000/DF foi deferida a antecipação dos efeitos da tutela recursal para assegurar às autoras (i) suspensão do sobrestamento, no âmbito do MEC, dos processos de autorização de novos cursos; (ii) o ingresso de novos alunos via FIES; e (iii) a aquisição de novas instituições de Ensino (IESs) (doc. 11).*

Como se observa, foram muitos os dissabores sofridos pelo Grupo UNIESP em razão de infundadas denúncias e notícias que nem sempre se pautaram por apurar a verdade dos fatos, tudo em razão da vocação expansionista do Grupo que por vezes e temporariamente gerou irregularidades formais em contratos, regularização de CNPJ e outras, mas jamais se apurou em todas as investigações levadas a efeito pelas diversas autoridades que se debruçaram na análise dos fatos - Ministério Público Federal, MEC, FNDE, CADE, Órgão de Defesa do Consumidor, e o próprio Poder Judiciário, a existência de dolo, fraude, simulação, conluio ou qualquer outro vício dessa natureza que maculasse os procedimentos adotados pelo Impetrante e pelas demais empresas do Grupo ou de seus controladores.

Em sendo assim, absurdas (i) as acusações da fiscalização de prática de planejamento fiscal abusivo e fraudulento e de crimes contra a ordem tributária além da (ii) aplicação de multa qualificada de 150%, até porque não demonstrados nos autos de infração os requisitos legais para sua aplicação, como se demonstrará a seguir.

III - AUSÊNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS PARA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA DE 150%

Continua a reclamante:

Como já referido acima, foi aplicada no caso concreto a multa qualificada de 150% com fundamento no art. 44, I, e par. 1º da Lei 9.430/96 na redação do art. 14 da Lei 11.488/07, pela suposta prática irregular e fraudulenta conhecida como fragmentação, uma forma de abuso da personalidade jurídica "onde uma empresa é dividida irregularmente em várias

entidades, com o fim de omitir ou reduzir tributos" que no caso teria implicado em omissão de receitas no Impugnante e simulação de receitas em outras empresas do Grupo, situação que caracterizaria em tese crimes de sonegação e lavagem de dinheiro.

Contudo, além de, como demonstrado acima, os fatos tal como ocorridos em 2011 e 2012 não caracterizarem planejamento abusivo e fraudulento como pretendido pelo Fisco, ainda não ocorrem e sequer foram apontadas no caso concreto as circunstâncias previstas em lei que autorizariam a aplicação da multa qualificada.

(...)

A fiscalização, embora tenha discorrido sobre os motivos pelos quais a multa qualificada deveria se aplicar ao Impugnante, descrevendo as condutas por ele praticadas em razão das quais entende ser a ele aplicável a multa de 150%, invoca como fundamento legal apenas o artigo 44, I e parágrafo primeiro, da Lei 9.430/96, não explicando nem demonstrando qual(is) ato(s) dentre aqueles praticados pelo Impugnante se enquadraria(m) nas previsões dos artigos 71, 72 e 73 que permitisse à fiscalização lhe exigir o pagamento da multa qualificada.

Nesse contexto, na parte em que pretende exigir do impugnante o pagamento da multa qualificada o lançamento é manifestamente nulo, valendo referir nesse sentido a jurisprudência administrativa, inclusive da CSRF, que, ao reconhecer que "A precisa indicação da infração e enquadramento legal é aspecto essencial na fixação da matéria tributável" conclui pela nulidade do lançamento por deficiência na indicação da infração e do dispositivo legal infringido, "verbis":

"IRPF - ERRO NA INDICAÇÃO DA INFRAÇÃO ENQUADRAMENTO LEGAL - LANÇAMENTO NULO

A precisa indicação da infração e enquadramento legal é aspecto essencial na fixação da matéria tributável de modo que eventual erro nesse aspecto do lançamento se constitui vício substancial e insanável e, portanto, enseja a nulidade do lançamento.

Recurso especial negado. " (Acórdão nº 9202-01.956)

(...)

Ante o exposto, sem a exata tipificação da infração, resta demonstrada a absoluta improcedência da imposição da multa qualificada no caso concreto.

IV - A ISENÇÃO DO IRPJ E DA CSLL POR FORÇA DO ARTIGO 8º DA LEI Nº 11.096, de 13.01.2005 -PROUNI

Após reproduzir as informações produzidas pelo fisco, quanto às isenções decorrentes do art. 8º da Lei nº 11.096 de 2005 - Prouni, constantes do TVF, continua a reclamante:

(...)

O Programa Universidade para Todos - PROUNI, criado pela MP nº 213, de 10.09.2004, posteriormente convertida na Lei nº 11.096/2005, é destinado à concessão de bolsas de estudos

integrais e parciais de 50% e 25% para cursos de graduação e tecnológico, em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos e oferece ainda a implementação de políticas afirmativas de acesso ao ensino superior aos auto declarados indígenas ou negros e aos portadores de deficiência.

Com efeito, dispõe a Lei nº 11.096/2005, "verbis":

(...)

Ainda na vigência da MP nº 213, de 10.09.2004, foi editada a IN SRF 456/2004, regulamentando as isenções previstas no seu artigo 8º. Com a conversão na Lei nº 11.096/2005, sobreveio o Decreto nº 5.493, de 18.07.2005, que a regulamentou em vários aspectos ligados à instituição e funcionamento do PROUNI.

Uma leitura atenta da legislação acima citada evidencia que se trata de um Programa totalmente administrado pelo MEC ao qual as IES aderem por meio de Termo de Adesão com vigência de 10 (dez) anos, obrigando-se a conceder gratuidades a estudantes que lhes forem indicados/encaminhados pelo MEC, em quantidades especificadas na Lei nº 11.096/2005.

Em contrapartida, e pelo prazo previsto no Termo de Adesão fazem jus a isenções de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS sobre a receita e o lucro advindos da atividade de educação.

Trata-se, portanto, de isenção onerosa e a prazo certo, que nos termos do artigo 178 do Código Tributário Nacional, não pode ser revogada nem por norma legal posterior, "verbis":

"Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso II do art. 104. "

E assim é porque, desde que atendidos o prazo e as condições previstas na lei que outorgou a isenção, ela gera direito adquirido para o contribuinte que arcou com os ônus que lhe foram impostos pelo legislador, direito este protegido pelo artigo 5º, XXXVI da CF/88.

Nas palavras de Rubens Gomes de Sousa a isenção condicionada corresponde a um contato de direito público sob a forma de lei (Revista de Direito Administrativo nº 88, p.259).

Trata-se de entendimento pacificado na jurisprudência tendo o Supremo Tribunal Federal editado a respeito a Súmula nº 544, do seguinte teor: "Isenções tributárias concedidas sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas." a qual vem sendo aplicada até hoje, inclusive às isenções do PROUNI:

"I - O acórdão recorrido encontra-se em consonância com a jurisprudência desta Corte, no sentido de que a isenção tributária, quando concedida por prazo certo e mediante o atendimento de determinadas

condições, gera direito adquirido ao contribuinte beneficiado. Incidência da Súmula 544 do STF", RE-AgR nº 582.926 - Rei. Min. Ricardo Lewandowski, DJU de 10.5.2011 - "1. As isenções concedidas a prazo certo e sob condição incorporam-se ao patrimônio do contribuinte, no sentido de serem intangíveis por legislação posterior." REsp 893.134, Rei. Min. Eliana Calmon, DJU de 29.10.2008.

Vale referir a jurisprudência baixo que reconhece essa característica às isenções concedidas no âmbito do PROUNI:

(...)

Pois bem. No caso concreto o IESP, ciente da carência social existente no país, tão logo lançado o ProUni pelo Ministro da Educação, apoiou a ação do MEC e suas Faculdades foram as primeiras instituições a aderirem ao Programa, disponibilizando 10% de suas vagas iniciais para ingresso de alunos ao ensino superior.

Desde então, sempre cumpriu rigorosamente as obrigações impostas pelas normas legais vigentes, tanto que o Termo de Adesão jamais foi denunciado, como atestado pela própria fiscalização, "verbis": 'Aderiu ao PROUNI, Lei 11.096/2005, desde a implantação do programa em 2005.'

Em face disso, com a adesão do Impugnante ao Prouni, após observados os requisitos legais estabelecidos, passou a ter direito pelo prazo do Termo de Adesão às isenções de IRPJ e CSLL sobre o lucro decorrente das receitas obtidas com mensalidades escolares.

Em atendimento às condições previstas em lei o Impugnante e suas IESs mantiveram com bolsas integrais e parciais no âmbito do PROUNI 4.308 estudantes em 2011 e 3.371 estudantes em 2012. O valor total de gratuidades correspondente a essas bolsas concedidas nos anos de 2011 e 2012 atingiu em valores de mensalidades atuais a importância de R\$96.065.480,50. (doe. 12 e 13)

Não obstante isso, invocando o artigo 4º da IN SRF nº 456, de 05.10.2004, que a pretexto de regulamentar a isenção de que tratava o art. 8º da MP 213/2004, convertida na Lei nº 11.096/2005, introduziu novas condições não previstas nem na MP e na Lei, a fiscalização suspendeu o direito do Impugnante às isenções de IRPJ e CSLL nos anos de 2011 e 2012 com a seguinte argumentação:

(...)

Ou seja, a suspensão das isenções de IRPJ e CSLL exigidas no caso concreto está embasada no artigo 4º da IN SRF 456, de 05.10.2004, que introduziu novas condições para gozo do benefício fiscal então não previstas na MP 213, de 10.09.2004 nem na Lei nº 11.096/2005 que exigem para tanto apenas a concessão de bolsas de estudos nos valores e quantidades nelas previstas.

E de fato, nos termos do artigo Art. 9º, inciso II, c/c par. 1º e 2º da Lei 11.096/2005 apenas a desvinculação da instituição do PROUNI, que nos termos do parágrafo 1º é de competência exclusiva do MEC e somente pode ocorrer "após instauração de procedimento administrativo, assegurado o contraditório e o direito de defesa" é motivo para suspensão das isenções em causa, conforme previsto no parágrafo 2º, "verbis":

(...)

Como consequência, as isenções em causa, por prazo certo e sob condições onerosas, que não podem ser revogadas ou modificadas nem por força de outra norma legal expressa, estão sendo modificadas por força de simples Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal.

Acrescente-se a isso que não constando da lei, à época da edição da IN SRF 456/2004, como condição para o gozo das isenções em causa as previsões do seu artigo 4º, caso tivesse o Impugnante praticado crime contra a ordem tributária as consequências seriam as cabíveis no âmbito tributário/penal e caso estivesse em débito com o Fisco as consequências seriam a exigência dos tributos devidos e negativa de expedição de CND, mas JAMAIS a perda das isenções em causa porque o Impugnante pagou, e muito, por elas ao conceder gratuidades em quantidades e valores até mesmo superiores aos exigidos pela lei instituidora das referidas isenções.

Com efeito, como referido acima, o valor total de gratuidades concedidas pelo Impugnante só nos anos de 2011 e 2012 atingiu em valores atuais a importância de R\$96.065.480,50. Se forem computadas as gratuidades relativamente a esses estudantes que permaneceram nos anos posteriores até a graduação o valor total da gratuidade atinge R\$181.410.514,50 (doe. 12)

Esses valores superam em muito o valor das isenções de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS usufruídas pelo Impugnante no período de 2011 e 2012, tributos que estão sendo exigidos neste processo (IRPJ/CSLL) e no Processo 19515.720619/2016-38 (PIS/COFINS) cujos valores do principal mais os juros de mora totalizam R\$68.955.942,67.

Flagrante, portanto, a nulidade por ilegalidade das exigências de IRPJ e CSLL no presente caso, ao argumento de desatender o art. 4º da IN SRF 456/2005, não só por violação ao artigo 8º da Lei 11.096/2005, mas também por violação aos artigos 178 do CTN; 5º, XXXVI da CF/88; 6º, par. 1º e 2º da LICC que garantem o ato jurídico perfeito e o direito adquirido; o artigo 422 do CC que consagra o princípio da boa-fé objetiva e o artigo 884 do Código Civil que veda o enriquecimento sem causa, além de violação à Súmula 544 do STF, pois o Poder Público teria repassado para o Impugnante um dever que lhe compete de promover a educação para os mais necessitados, exigindo gratuidades na prestação dos serviços educacionais e, após o cumprimento dessa exigência pelo contribuinte, estaria rompendo o contrato firmado por força de lei (nas palavras de Rubens Gomes de Souza) ao exigir os tributos correspondentes

invocando condições não previstas na lei como causadoras da perda das isenções.

Mas ainda que pudesse a IN SRF 456/2005 impor condições ao gozo de isenções além das então previstas em lei, o que se admite para argumentar, no caso concreto os fatos alegados pelo Fisco — crime contra a ordem tributária e débito de tributos - como ensejadores do suposto desatendimento ao artigo 4º da IN SRF 456/2004 não ocorreram.

Com efeito, como demonstrado exaustivamente no Tópico I acima a temporária existência de 2 CNPJ em um mesmo estabelecimento não decorreu de planejamento tributário abusivo e fraudulento conhecido por fragmentação, mas de situação de fato que surgiu exclusivamente em razão da inércia do MEC em aprovar com a rapidez que se esperava os pedidos de transferência de manutenção, sendo absurda a pretensão fiscal de enquadrar tais fatos como crimes contra a ordem tributária previstos no art. 1º, I e II e 2º, I da Lei nº 8.137/1990, pelo não ter sido comprovado nem mesmo cogitado nos autos de omissões dolosas de informações nem falsidade de declarações de qualquer espécie.

Não bastasse isso, só se poderia (se a lei assim o dissesse) afastar a isenção condicionada e a prazo certo por prática de crime se tal ilícito penal já tivesse sido apurado em sede própria (Ministério Público e Poder Judiciário), jamais pelo simples entendimento fiscal de que determinada conduta em tese poderia ser crime contra a ordem tributária.

Ademais, a própria Lei 11.096/2005 em seu artigo 9º, par. 3º, dispõe:

§ 3º As penas previstas no caput deste artigo não poderão ser aplicadas quando o descumprimento das obrigações assumidas se der em face de razões a que a instituição não deu causa.

Se assim é, e se tivesse o Impugnante descumprido alguma obrigação assumida no âmbito do PROUNI com a manutenção de 2 CNPJs num mesmo endereço, o que se admite apenas para argumentar, não poderia ele ser punido porque tal descumprimento teria ocorrido por razões a que não deu causa: inércia do MEC em aprovar os pedidos de transferência de manutenção.

Mas não é só. Também não ocorreu o fato previsto no parágrafo único do art. 4º da IN SRF 456, de 05.10.2004, ou seja, não comprovação de regular quitação dos tributos porque teria efetuado compensações não aceitas pelo Fisco.

Parágrafo único. A concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativo às contribuições e imposto de que trata o art. 1º, fica condicionada à comprovação pelo contribuinte, da resultar quitação dos mesmos. - constatação: não cumpre

O sujeito passivo declarou em GFIP compensações previdenciárias consideradas indevidas pela fiscalização. Intimado a esclarecer a quais créditos se referiam aqueles lançados em GFIP o IESP respondeu (ANEXO 20) se tratar de créditos de Títulos Públicos ainda não resgatados. Como esses títulos, ou não existem, ou não dão direito a crédito, as compensações são totalmente indevidas.

Em primeiro lugar cumpre ressaltar que nos períodos autuados as compensações feitas nos anos de 2009 e 2010 ainda não tinham sido glosadas e tão logo o foram passaram a ser discutidas no Processo Administrativo nº 16613.720004/2015-24 com exigibilidade suspensa por força da defesa administrativa apresentada, tudo nos termos do artigo 151, III do CTN, portanto, não se pode falar em falta de regular quitação dos débitos já que os débitos ainda não existiam porque o lançamento ainda não era definitivo.

Vale ressaltar ainda, que como colocado pela própria fiscalização (fls. 7/8 do TVF) a multa isolada qualificada objeto do Processo nº 16613.720008/2015-11 foi parcelada e está sendo paga. Quanto ao tributo, cujo lançamento só se tornou definitivo em 04.10.2016, como asseverado no Termo de Verificação Fiscal, o Impugnante assim que for notificado ou pagará o débito ou levará a discussão da questão ao Judiciário. Em sendo assim, em qualquer hipótese, o crédito constituído definitivamente apenas em 2016 não pode jamais ser invocado/considerado débito para suspender isenções tributárias em 2011 e 2012.

O mesmo se diga quanto às compensações feitas em 2011 e 2012 que no período autuado também não haviam sido ainda glosadas pelo Fisco, situação que permanece até hoje, como reconhecido pela fiscalização, portanto, o que havia à época e ainda há é pagamento por compensação, situação que obviamente não pode ser qualificada de falta de regular quitação de débitos naquele período.

Tanto isso é correto que o Impugnante jamais teve negada por este motivo a expedição de qualquer certidão negativa ou positiva com efeito de negativa no período autuado (doe. 14).

Assim, não bastasse a nulidade flagrante dos lançamentos fiscais de IRPJ e CSLL porque foram afastadas isenções onerosas e a prazo certo com base em condições previstas no artigo 4º da IN SRF 456/2004 que à época de sua edição não estavam previstas nem na MP nem na lei, a exigência é também improcedente porque os fatos alegados pela fiscalização não ocorreram, tendo havido, também por esta razão, violação aos artigos 8º da Lei 11.096/2005, 178 do CTN, 5º, XXXVI da CF/88; 6º, par. 1º e 2º

da LICC e 422 e 884 do CC, além da Súmula 554 do SF, como acima já demonstrado.

Finalmente, cumpre mais uma vez consignar que a suspensão das isenções concedidas no âmbito do PROUNI, por serem onerosas e a prazo certo, somente podem ocorrer, na forma da lei - art. 9º, inciso II, c/c par. 1º e 2º da Lei 11.096/2005 - caso haja a desvinculação da entidade do PROUNI, providência de competência exclusiva do MEC, a quem compete avaliar as irregularidades que eventualmente tenham ocorrido e decidir pela desvinculação. Sem essa desvinculação prévia, sujeita ao contraditório, incabível a suspensão das isenções porque o Termo de Adesão continuaria vigente e a instituição continuaria a arcar com os ônus das gratuidades, o que poderia acarretar a final para o Poder Público obrigação de indenizar.

Como consequência, as supostas irregularidades apontadas pela fiscalização, invocando o artigo 195, par. 3º da CF/88 e o artigo 4º da IN SRF 456/2004, se existentes, deveriam, primeiro, dar causa a essa desvinculação a cargo do MEC e, só após, à suspensão das isenções pela Receita Federal.

Flagrante, portanto, a improcedência dos autos de infração lavrados.

V - DA NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Finalmente, impugna a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, uma vez que em sua opinião, a legislação somente autoriza a incidência desses juros sobre tributo ou multa isolada:

(...)

Com efeito, pelo que se infere da legislação tributária, esta somente autoriza a incidência dos juros sobre o valor atualizado do tributo ou da multa isolada. Contudo, não autoriza, como pretende o Fisco, o cálculo dos juros sobre o montante da multa de ofício.

Cumpre-nos ressaltar, entretanto, que especificamente a este respeito há vários acórdãos, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, reconhecendo o não cabimento da exigência dos referidos juros sobre a multa de ofício, conforme se verifica pela ementa a seguir reproduzida:

"RECURSO ESPECIAL - CONHECIMENTO. Não se deve ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quando inexistir similitude fática entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO -INAPLICABILIDADE. - Os juros de mora só incidem sobre o

valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada." (acórdão nº 9101-00.722, de 08.11.2010 - destaques do Impugnante)

(...)

PEDIDO

Ao fim, pede a reclamante, pelos fundamentos apresentados, que seja acolhida a impugnação e que se reconheça a insubsistência dos autos lavrados.

3. Do Termo de Arrolamento de Bens e Direitos

Ao presente processo foram juntados cinco recursos aos Termos de Arrolamento de Bens e Direitos, fls. 15.717 a 15.759, 16.203 a 16.245, 16.679 a 16.724, 17.158 a 17.200 e 17.634 a 17.679. Acerca da matéria, observe-se tratar-se de medida de preservação do crédito tributário lançado de ofício, prevista nos arts. 64 e 64-A da Lei nº 9.532, de 1997. Os procedimentos para fins de arrolamento de bens e direitos, à época em que formalizado, estavam disciplinados na Instrução Normativa RFB n.º 1.171, de 07/07/2011, com as alterações promovidas pelas Instruções Normativas RFB nº 1.197, de 30/09/2011, e nº 1.206, de 01/11/2011 e, recentemente, encontra-se em vigor a Instrução Normativa RFB 1565, de 11/05/2015.

4. Responsabilização Tributária.

Foram apontados como responsáveis solidários do Contribuinte, pessoas físicas e jurídicas, conforme consta do TVF:

(...)

São solidariamente responsáveis pelos créditos constituídos neste procedimento fiscal, com base no disposto na Lei 5.172/66, artigo 124, inciso I, por serem os reais beneficiários dos resultados obtidos das atividades desenvolvidas pelo sujeito passivo:

- Sociedade Administradora e Gestão Patrimonial Ltda, CNPJ: 06.120.096/0001-08

- José Fernando Pinto da Costa, CPF: 780.031.488-04

- Cláudia Aparecida Pereira, CPF: 051.715.248-74

- Sthefano Bruno Pinto da Costa, CPF: 337.655.728-45

- Bárbara Izabela da Costa, CPF: 382.020.788-06

(...)

A motivação da responsabilização solidária consta do corpo dos Autos de Infração, a saber:

(...)

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária de Fato

Motivação*Abuso da personalidade da pessoa jurídica**Confusão patrimonial**Mesma atividade**Igualdade de administradores**Mesmos sócios**Igualdade de endereço**Interesse comum**Real beneficiário de valores provenientes de tributos sonegados**Planejamento tributário abusivo – Fragmentação**Fraude no cadastro do CNPJ – 2 ou mais pessoas jurídicas atribuídas a um mesmo estabelecimento comercial**Fraude contábil – 2 ou mais contabilidades atribuídas a um mesmo estabelecimento comercial**Tudo conforme Relatório Fiscal / Termo de Verificação Fiscal***Enquadramento Legal***A partir de 01/01/2000**Art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66.**(...)*

Inconformados com sua inclusão como responsáveis solidários, o Sr. **Sthefano Bruno Pinto da Costa** e a Sra. **Bárbara Isabela Costa** apresentaram impugnação tempestiva em conjunto, fls. 18.347 a 18.365 e 18.378 a 18.396. A Impugnação, apesar de pedir ao final o cancelamento dos autos de infração, tratam, afora esta solicitação, exclusivamente da exclusão de seus nomes como responsáveis solidários.

Os contribuintes trazem seu entendimento, além do conteúdo de jurisprudências e posicionamentos doutrinários, tentando demonstrar ser improcedente a preensão fiscal:

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA*(...)*

Depreende-se dos autos de infração e do mencionado termo que, no entender da fiscalização, a responsabilidade tributária dos Impugnantes decorreria exclusivamente da norma inserta no art. 124, incisos I, do CTN, em virtude de os mesmos serem os supostos "reais beneficiários dos resultados obtidos das atividades desenvolvidas" pelo IESP.

Contudo, o i. Fiscal autuante não aponta indícios, muito menos apresenta elementos de prova capazes de demonstrar que os Impugnantes nos períodos autuados teriam recebido valores "distribuídos disfarçadamente" pelo IESP ou por instituições de ensino a ele ligadas, o que em sua visão lhe autorizaria a incluí-los como responsáveis pelos débitos supostamente devidos pelo IESP.

QUANTO AO MÉRITO**1- DA INAPLICABILIDADE AO CASO CONCRETO DO ART. 124 DO CTN**

Os impugnantes alegam que a fiscalização justifica suas inclusões como responsáveis por supostas ligações entre eles e o grupo UNIESP e transcreve parte das afirmações do fisco, e continua:

(...)

Após outras alegações, em que tenta demonstrar que não há participação de suas partes na administração das empresas e muito menos interesses em comum, tentam também solidar o entendimento que aos seus casos não cabe a aplicação do art. 124, I do CTN e, ao final:

(...)

Atualmente, essa questão encontra-se devidamente solucionada pela doutrina e pela jurisprudência, administrativa e judicial, tendo prevalecido o entendimento de que o "interesse comum", a que alude o inciso I do art. 124, resta caracterizado em situações envolvendo pessoas situadas do mesmo "lado" da relação jurídica, eleita pela lei como fato gerador de determinado tributo, não havendo que se falar em interesse comum se as pessoas ocupam posições distintas naquela relação jurídica, como se depreende da lição do então Procurador da Fazenda Nacional e atualmente Desembargador do E. TRF da 1ª Região Marcus Abraham, "verbis":

(...)

Em resumo, portanto, o "interesse comum" referido no dispositivo deve ser jurídico, não meramente econômico, abrangendo situações em que as pessoas compõem o mesmo pólo da relação jurídica.

(...)

II- DA IMPROCEDÊNCIA PELO MÉRITO DO LANÇAMENTO QUANTO ÀS EXIGÊNCIAS DO PIS, COFINS E IRF.

(...)

Ainda que se entenda cabível o arrolamento dos Impugnantes como responsáveis pelos tributos lançados contra o IESP, o que se admite apenas para fins de argumentação, não se pode deixar de mencionar que os respectivos autos de infração não se conformam à legislação tributária em vigor.

Assim, na remota hipótese desta impugnação não ser acolhida, os Impugnantes se reportam aos fundamentos da defesa apresentada por aquela instituição, devendo ser considerados como integrantes desta, os quais conduzem ao cancelamento das exigências fiscais.

O PEDIDO

Ante o exposto, pedem e esperam os Impugnantes seja acolhida a presente Impugnação para o fim de se determinar a exclusão de seus nomes dos autos de infração objeto do presente processo por não se qualificarem como sujeitos passivos, ou então o cancelamento pelo mérito dos autos de infração lavrados, como medida de Direito e de Justiça.

Inconformados com sua inclusão como responsáveis solidários, O Sr. **José Fernando Pinto da Costa** e a Sra. **Cláudia Aparecida Pereira** apresentaram impugnação tempestiva em conjunto, fls. 18.419 a 18.436 e 18.487 a 18.504. A Impugnação, apesar de pedir ao final o cancelamento dos autos de infração, tratam (*sic*), afora esta solicitação, exclusivamente da exclusão de seus nomes como responsáveis solidários.

Os contribuintes trazem seu entendimento, além do conteúdo de jurisprudências e posicionamentos doutrinários, tentando demonstrar ser improcedente a preensão fiscal:

(...)

E continua, ora se nem a lei pode prever a responsabilidade solidária entre os sócios, diretores, gerentes, administradores e as sociedades, menos ainda poderá fazê-lo o intérprete da legislação como está a ocorrer no caso concreto.

Ante o exposto, afirmam os impugnantes que resta inequivocamente demonstrado que o art. 124 do CTN não se aplica ao caso concreto.

Nesse ponto, se reportam à defesa apresentada pelo IESP, mencionando que os respectivos autos de infração "*não se conformam à legislação tributária em vigor.*"

II- DA IMPROCEDÊNCIA PELO MÉRITO DO LANÇAMENTO

QUANTO ÀS EXIGÊNCIAS DO PIS, COFINS E IRF.

Ao fim, "*pedem e esperam os Impugnantes seja acolhida a presente Impugnação para o fim de se determinar a exclusão de seus nomes dos autos de infração objeto do presente processo por não se qualificarem como sujeitos passivos, ou então o cancelamento pelo mérito dos autos de infração lavrados, como medida de Direito e de Justiça.*"

A **Sociedade Administradora e Gestão Patrimonial Ltda**, CNPJ 06.120.096/0001-08, também se manifesta contra o auto de infração e sua inclusão como responsável solidária pelos débitos apurados, através da impugnação tempestiva apresentada, fls. 18.440 a 18.456.

A impugnante traz seu entendimento, além de conteúdo de jurisprudências e posicionamentos doutrinários, tentando demonstrar ser improcedente a pretensão fiscal:

(...)

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Mediante o Termo de Verificação Fiscal, que instrui os autos de infração lavrados contra o IESP, o i. Fiscal autuante pretende imputar à ora Impugnante a responsabilidade solidária pelo IRPJ e CSL, objeto dos referidos autos de infração.

Depreende-se dos autos de infração e do mencionado termo que, no entender da fiscalização, a responsabilidade tributária dos Impugnantes decorreria exclusivamente da norma inserta no art. 124, incisos I, do CTN, em virtude de os mesmos serem os supostos reais beneficiários dos resultados obtidos das atividades desenvolvidas" pelo IESP.

Além dos próprios autos de infração lavrados contra a sociedade serem improcedentes, como demonstrado em Impugnação própria, a pretensão fiscal aqui em discussão é descabida e

infundada, não encontrando amparo em nosso ordenamento jurídico, bem como destoando da interpretação dada àquele dispositivo legal pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

(...)

QUANTO AO MÉRITO

I - DA INAPLICABILIDADE AO CASO CONCRETO DO ART. 124 DO CTN

(...)

Ora, continua, "*se nem a lei pode prever a responsabilidade solidária entre os sócios ou acionistas e, por extensão, empresas do mesmo grupo econômico ou que possuam controladores comuns, menos ainda poderá fazê-lo o intérprete e aplicador da legislação como está a ocorrer no caso concreto*".

Ante o exposto, afirma a impugnante, que resta inequivocamente demonstrado que o art. 124 do CTN não se aplica ao caso concreto.

(...)

II- DA IMPROCEDÊNCIA PELO MÉRITO DO LANÇAMENTO QUANTO ÀS EXIGÊNCIAS DO PIS, COFINS E IRF.

(...)

Nesse ponto, se reporta à defesa apresentada pelo IESP, mencionando que os respectivos autos de infração "não se conformam à legislação tributária em vigor".

Ao fim, "*pede e espera a Impugnante seja acolhida a presente Impugnação para o fim de se determinar a exclusão de seu nome dos autos de infração objeto do presente processo por não se qualificar como sujeito passivos, ou então o cancelamento pelo mérito dos autos de infração lavrados, como medida de Direito e de Justiça*".

(término da transcrição do relatório do acórdão da DRJ)

A DRJ, por meio do Acórdão 04-42.961, de 19 de maio de 2017, julgou improcedente a impugnação apresentada pela empresa, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

SOBRESTAMENTO. PRINCÍPIO DA AUTONOMIA PROCESSUAL.

O processo administrativo fiscal é regido por princípios próprios, como o da oficialidade, que obriga a administração a impulsioná-lo até sua decisão final.

A autoridade administrativa não tem poderes para sobrestar o julgamento de litígio regularmente instaurado.

IMUNIDADE E ISENÇÃO - SUSPENSÃO.

A imunidade tributária das instituições de educação ou de assistência social, decorrente da Constituição Federal e a isenção tributária das entidades sem fins lucrativos, decorrente da lei, poderão ser suspensas pela Receita Federal do Brasil, caso haja inobservância das condições fixadas em lei para o gozo dos benefícios.

ARROLAMENTO DE BENS.

A apreciação do procedimento de arrolamento de bens efetivado pela autoridade lançadora não se insere no âmbito de competência das Delegacias de Julgamento.

INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR SEM FINS LUCRATIVOS BENEFICENTE. ADESÃO AO PROUNI. ISENÇÃO.

Demonstrado pela fiscalização o descumprimento dos requisitos da IN SRF 456 de 05/10/2004, correta a suspensão do gozo do benefício fiscal. Além disso, as instituições privadas de ensino superior sem fins lucrativos e beneficentes, não têm direito à isenção do art. 8º da Lei nº 11.096, de 2005. A sua adesão ao programa possibilita apenas a adoção das regras contidas na Lei, para seleção dos estudantes beneficiados com bolsas integrais e bolsas parciais, em especial as regras previstas no art. 3º e no inciso II do caput e §§ 1º e 2º do art. 7º. De sorte que, em relação a elas, desnecessária é a suspensão da isenção.

ARBITRAMENTO.

Comprovado que a escrituração contábil da empresa possui vícios e deficiências que a tornam imprestável para determinação do lucro real, cabível é o arbitramento do lucro.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Comprovada a prática de atos visando ocultar do Fisco o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária, aplica-se a multa de ofício no percentual de 150%.

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual deve incidir juros à taxa Selic.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

Havendo interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, correto o arrolamento dos interessados como sujeitos passivos solidários.

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Aplicam-se aos lançamentos da CSLL, os mesmos argumentos esposados para o IRPJ, naquilo em que há similitude dos motivos do lançamento e das razões de impugnação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada eletronicamente da decisão da DRJ na data de 07/06/2017 (e-fl. 18.644), e não satisfeita com a decisão da delegacia de piso, apresentou recurso voluntário em 04/07/2017 (e-fls. 18.653 a 18.791), conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fl. 18.652, repetindo basicamente os argumentos apresentados na impugnação.

Conforme quadro abaixo, os responsáveis solidários pelo débito foram cientificados e apresentaram recurso voluntário nas seguintes datas:

Solidário	Ciência do Acórdão	e-fl.	Interposição do RV	e-fl.
Sociedade Administradora e Gestão Patrimonial	08/06/2017	18.646	05/07/2017	18.993
José Fernando Pinto da Costa	05/06/2017	18.640	05/07/2017	18.926
Cláudia Aparecida Pereira	08/06/2017	18.647	05/07/2017	18.926
Sthefano Bruno Pinto da Costa	08/06/2017	18.648	05/07/2017	19.022
Bárbara Izabela da Costa	08/06/2017	18.648	05/07/2017	19.022

No CARF, coube a mim a relatoria do processo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

Todos os recursos são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, portanto devem ser conhecidos.

Delimitação da Lide

Necessário delimitar que o caso requer análise de argumentos relativos à suspensão da imunidade/isenção atribuída à recorrente e, por conseguinte, o auto de infração de IRPJ e de CSLL lavrado em seu desfavor e dos responsáveis solidários: Sociedade Administradora e Gestão Patrimonial Ltda, CNPJ 06.120.096/0001-08; José Fernando Pinto da Costa, CPF 780.031.488-04; Cláudia Aparecida Pereira, CPF 051.715.248-74; Sthefano Bruno Pinto da Costa, CPF 337.655.728-45; e Bárbara Izabela da Costa, CPF 382.020.788-06.

NULIDADE**Superação das Arguições de Nulidade**

Entendo que minha decisão pode vencer a análise das questões de nulidade, pois, como se verá adiante, firmei convicção de que o lançamento possui um vício insanável capaz de ensejar sua improcedência.

Desta forma, proponho superar tal preliminar de nulidade, conforme teor do § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, transcrito abaixo:

Art. 59

(...)

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

PREJUDICIAL DE MÉRITO

Decadência

Assim como as questões de nulidade, também supero a alegação de decadência em relação à Notificação da suspensão e o ADE de suspensão da imunidade e isenção para avançar nas questões de mérito, conforme teor do § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, já transcrito acima.

MÉRITO

Percebo que o lançamento tributário apresenta dois vícios que, a meu ver, são responsáveis por torná-lo insubsistente:

1) como fundamento *obiter dictum*, a aferição da base de cálculo do arbitramento do lucro e das receitas a serem tributadas; e

2) como *ratio decidendi*, a falta de ato do Ministério da Educação para desvincular a recorrente do PROUNI.

Antes de chegar à conclusão pela improcedência do lançamento fiscal, entretanto, principalmente em respeito ao trabalho extremamente meticuloso perpetrado pela autoridade fiscal, apresentarei minha opinião sobre algumas questões destacadas ao longo do processo administrativo fiscal.

Desta forma, tudo que for tratado em relação à suspensão fiscal - principalmente quando este relator entender que a isenção deve ser mantida - deve ser relativizado em razão de minha conclusão sobre a falta de emissão de ato do MEC para desvincular a recorrente do Prouni, que impede a manutenção do lançamento fiscal.

Imunidade Tributária e Isenção Fiscal

A recorrente apresenta longa digressão sobre o conceito de imunidade tributária, sua abrangência e de sua importância às instituições de educação, que figuram como

substitutas do Estado. Outrossim, estabelece premissas que vão ao encontro do objetivo de se conceder imunidade tributária e isenção a entidades que estão dispostas a tanto.

Afirma que a lei não pode extrapolar as regras da Constituição Federal, exigindo tributos e impostos em situações alcançadas pela imunidade.

Pois bem.

Concordo com a recorrente quando afirma que a entidade imune/isenta, ou seja, sem fins lucrativos, não é impedida de desenvolver atividade remunerada, e de apurar resultado positivo; aliás, a *contrario sensu*, entendo que a entidade deve buscar o melhor resultado para que a atividade por ela desenvolvida alcance o maior número de indivíduos.

Entretanto, há regras que precisam ser fielmente atendidas para que se possa usufruir do benefício da imunidade dos impostos exigidos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. A Constituição Federal atribuiu à lei complementar o dever de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II), impedindo o Estado de tributar certos fatos quando preenchidas determinadas condições que devem ser seguidas pelas entidades que desejam se manter no regime de benefício da imunidade de impostos. Seguindo essa trilha, o Código Tributário Nacional estabeleceu determinadas condições essenciais a serem preenchidas por tais entidades imunes. Reproduzo o teor dos dispositivos inerentes ao que aqui se apregoa:

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

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

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

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

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

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

Art. 9º, inciso IV

(...)

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência

social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

Quer dizer, já que é impossível regular todas as hipóteses das limitações constitucionais ao poder de tributar, por serem bem mais abrangentes e comportarem a regra, o legislador entendeu por bem consignar somente as hipóteses exceptivas que permitem ao ente federado tributar a entidade sujeita às regras de imunidade tributária, tornando-se mais fácil e preciso para se definir quem se enquadra (ou não) em tal benefício fiscal.

Parece fácil tal conclusão! Entretanto, citada precisão é relativizada quando se ingressa nos incisos do art. 14 do CTN e se tenta interpretar cada um deles. Daí é que podem surgir as celeumas que tanto cercam o caso em questão, as quais até me arrisco a indagar:

a) o que se entende por distribuir "qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título"? Vou além: a constatação de grupo econômico, por si só, pode franquear à conclusão de que o resultado de uma empresa pode ser atribuído à outra, ainda que tenham a mesma atividade e sejam domiciliadas em um mesmo endereço?

b) o que pode ser entendido com a condição "aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais"?

c) quanto à escrituração comercial, basta demonstrar erros (inclusive rasos) da escrita contábil ou devem ser comprovadas falhas dantescas capazes de assegurar sua inexactidão?

Pois bem.

Antecipando a conclusão a que cheguei, entendo que a fiscalização demonstrou cabalmente que foi montado um arquétipo de operações para que o resultado das entidades sujeitas a tais benefícios fossem convertidos a seus fundadores.

Inicialmente, convém consignar que um grupo econômico de fato pode ser apurado quando empresas compartilham receitas e despesas, efetuam conta-corrente de recursos, utilizam-se de funcionários em comum. Nada obstante, tal diferenciação não causa necessariamente uma obrigatoriedade de se jungirem os resultados contábeis e fiscais de todas as empresas ao extremo de caracterizá-las como uma empresa só, imputando-lhes todas as consequências jurídicas e tributárias que isto gera. E, pelo visto, não foi isso que a fiscalização fez. Tanto é que o lucro atribuído à recorrente não resulta do somatório das receitas de todas as empresas com similitude de atividades, mas sim de cálculo atribuído à massa salarial da ora recorrente. Isto porque a fiscalização entendeu que para manter a folha de pagamento da recorrente, havia necessidade de se apurar receita em montante maior do que aquela declarada pela empresa.

Entretanto, como se verá adiante, entendo que, no caso concreto, a fiscalização deveria, sim, considerar todas as receitas derivadas da mesma atividade de prestação de serviços de ensino para efetuar o lançamento tributário.

Voltando à análise, há que se observar, por outro lado, que o compartilhamento de negócios é mais aceitável quando presente em empresas situadas em uma mesma categoria fiscal. Pois, quando presentes interesses antagônicos dentro de um mesmo grupo, como exemplo, quando uma empresa necessita apresentar resultado positivo (por estar no lucro presumido - menos oneroso) e outra negativo (por tributar pelo lucro real - mais oneroso), abre-se uma fenda para o descompasso entre a realidade fática e o que se externa nos

documentos contábeis e fiscais, conveniente para o grupo econômico obter a tão almejada "economia fiscal".

Esta, a meu ver, é a questão que "acendeu o alerta" ao fisco: de que a divisão de negócios perpetrada pelos administradores do indicado grupo econômico poderia estar sendo utilizada para atender aos seus interesses pessoais.

E foram vários elementos que comprovam tal mandatório, descritos sinteticamente abaixo, mas que serão enfrentados mais adiante:

1) O Instituto Educacional do Estado de São Paulo participa de um grupo econômico de fato - o Grupo Uniesp - que tem como objetivo precípua o lucro, o que contraria veementemente o seu objetivo estatutário de entidade de ensino sem fins lucrativos.

2) Afora esse pressuposto, o grupo ofereceu vantagens indevidas aos seus controladores, com objetivo de migrar renda das empresas do grupo (com e sem fins lucrativos) para seus benefícios.

Grupo Econômico de Fato

A meu ver o grupo econômico Uniesp foi devidamente caracterizado pela fiscalização. E não são poucas as razões que me fizeram concluir por isso. Na Notificação Fiscal que suspendeu a imunidade tributária e a isenção fiscal (e-fl. 13.374 a 13.404), a fiscalização consignou corretamente o seguinte:

Entrega de 2 (duas) DIPJs para cada ano-calendário

A recorrente apresentou 2 (duas) DIPJs válidas para cada ano fiscalizado, o que já evidencia algo suspeito na conduta da recorrente. Uma DIPJ se referia à atividade regular e outra referia-se a evento de incorporação. Interessante é que a DIPJ regular e a DIPJ de incorporação do ano-calendário de 2011 referiram-se ao período compreendido entre 01/01 e 31/12 do respectivo ano; no ano-calendário de 2012, a DIPJ regular contemplou o período de 01/01 a 31/12, já a DIPJ de incorporação contempla o período de 01/01 a 27/12/2012, ou seja, muito próximo de cobrir todo o ano de 2012. Além disso, as DIPJs apresentaram valores diferentes entre si, o que mostra total falta de sincronia entre as informações prestadas.

Pergunto: qual era a intenção da recorrente em apresentar dois documentos informativos para um mesmo período?

Talvez porque seus administradores tenham mantido duas empresas distintas em vários endereços de seus estabelecimentos e, em uma suposição, teriam o interesse, mas que não se concretizou nos anos objeto de lançamento, de incorporar a empresa com fins lucrativos - adquirida pela recorrente - pela empresa sem fins lucrativos (ora recorrente).

Esta é outra questão que demonstra a ocorrência do grupo econômico - a manutenção de duas empresas em um mesmo estabelecimento, que passo adiante a citar.

Empresas diferentes estabelecidas em um mesmo endereço

Como já divulgado no relatório deste voto, a empresa manteve 2 (dois) estabelecimentos - aliás 2 (duas) empresas - em um mesmo endereço, durante o período abrangido pelo auto de infração.

E mais, ambos os estabelecimentos praticaram a mesma atividade, qual seja, de ensino. A diferença entre ambos é que o estabelecimento da recorrente era entidade alcançada pela imunidade tributária e isenção fiscal; já o outro estabelecimento tinha fins lucrativos.

Nas e-fls. 12.255 a 12.261 deste processo, a fiscalização anexou planilha que comprova a utilização de dois estabelecimentos de empresas distintas do grupo econômico em um mesmo endereço. E, como visto neste processo, trata-se de um estabelecimento da ora recorrente - entidade "sem" fins lucrativos - e um estabelecimento de outra empresa do grupo econômico - empresa com fins lucrativos -.

Empresas sujeitas a controle de uma holding

Todas as empresas envolvidas estavam direta ou indiretamente sujeitas a controle de uma holding, antes denominada União dos Institutos de Ensino Superior de São Paulo (Uniesp) e atualmente denominada Sociedade de Administração e Gestão Patrimonial LTDA, CNPJ 06.120.096/0001-08, que possui patrimônio relevante e recebe recursos advindos das empresas do grupo Uniesp.

Assim sob o "guarda-chuva" da citada holding, praticaram-se estratégias para permitir que os recursos levantados com o benefício fiscal fossem direcionados, sem compaixão, para a *holding* e, posteriormente, a seus sócios. Mais à frente, tratarei das questões que envolveram a *holding*.

Contratos de aluguel entre as empresas do grupo

Os imóveis em que eram estabelecidas as filiais da recorrente pertenciam à holding do grupo econômico, Sociedade de Administração e Gestão Patrimonial LTDA. A recorrente celebrou contratos de aluguel com a holding em condições desfavorecidas de mercado, demonstrando nitidamente a interferência dos gestores do grupo econômico para violar as regras de valor justo praticada por pessoas em situações opostas (locador e locatário) no mercado. Além disso na emissão de Cédulas de Crédito Imobiliário (CCIs), instrumento pelo qual o grupo econômico conseguia antecipar recursos que seriam advindos dos aluguéis, a recorrente oferecia a própria receita como garantia para que a holding recebesse os recursos dos CCI.

Confusão Patrimonial

A confusão patrimonial nas empresas do grupo é patente:

Uma empresa - geralmente com fins lucrativos - é a intermediadora dos contratos do FIES firmados entre os alunos e o Governo Federal, e é ela quem emite o diploma

para os alunos, e também é a empresa cadastrada no PROUNI. Por outro lado, a recorrente, também domiciliada no mesmo endereço da referida empresa, é quem mantinha sob sua guarda a folha de pagamento de seus colaboradores e declarava o valor da contribuição previdenciária em sua GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social) aproveitando dos benefícios que lhe eram concedidos - no caso da folha de pagamento, isenção de contribuição previdenciária patronal -.

Além disso, em análise das demonstrações financeiras auditadas apresentadas pelos gestores do grupo Uniesp, é de se concluir que a confusão patrimonial foi devidamente consignada pela empresa de auditoria independente.

Os casos são variados, mas trago como exemplo a empresa Centro de Ensino e Cultura de Auriflama (CNPJ 04.323.073/0001-75), que, por sua vez, "funciona" no mesmo endereço da filial 63.083.869/0042-35 da recorrente: V AC SP 310 - Artur F. Neto s/n Km 2,8 - Auriflama - SP, CEP 15.350-000.

Na demonstração de resultado (e-fl. 13.059), foi informada uma receita bruta da Auriflama de R\$ 7.784.617 (sete milhões, setecentos e oitenta e quatro mil seiscentos e dezessete reais), mas somente R\$ 270.543 (duzentos e setenta mil, quinhentos e quarenta e três reais) se referem à despesa com pessoal. Desta forma, a referida empresa contabilizou com despesas tributárias o valor de R\$ 19.065 (dezenove mil e sessenta e cinco reais), o que lhe permitiu apurar um lucro líquido do exercício de R\$ 7.243.660 (sete milhões, duzentos e quarenta e três mil e seiscentos e sessenta reais). Tal resultado permitiu ao Centro de Ensino e Cultura de Auriflama distribuir o valor de R\$ 7.266.923 (sete milhões duzentos e sessenta e seis mil, novecentos e vinte e três reais), conforme Demonstração do Fluxo de Caixa (e-fl. 13.061) a título de lucro, **cujos beneficiários** foram os administradores do Grupo Uniesp, José Fernando Pinto da Costa, que recebeu R\$ 3.633.461,53 (e-fl. 13.618), e Cláudia Aparecida Pereira que recebeu R\$ 3.633.461,53.

As Notas explicativas das Demonstrações Financeiras demonstram que as empresas do grupo estavam conciliando as mensalidades a receber (e-fls. 13.250, 13.269, 13.288, 13.307, 13.344, 13.352), ou seja, efetuando uma composição das mensalidades. Ora, isso é uma prova evidente da confusão existente entre as empresas do grupo Uniesp, uma vez que o Grupo somente se utilizava das empresas lucrativas para distribuir lucros a seus sócios e angariar recursos para a continuidade e expansão, *contra legem*, de sua operação.

Conclusão sobre o Grupo Econômico de Fato

Pelo que foi amplamente exposto, entendo que a fiscalização comprovou a existência do Grupo Econômico de fato - Grupo Uniesp.

Por conseguinte, deve-se avaliar se o grupo econômico foi constituído para iludir o pagamento de tributo ao fisco, focando principalmente na transposição de receitas e despesas entre as empresas do grupo e na destinação proibida dos resultados levantados pelas entidades imunes e isentas, situadas em condição favorável em relação às empresas concorrentes que desenvolvem a mesma atividade de ensino.

E da análise de alguns itens trazidos acima, já se pode perceber que o grupo econômico tinha objetivos dispares às entidades que se sujeitam a prestar serviços submetidos à imunidade tributária e isenção fiscal.

Passo a dispor sobre as questões que violaram a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, a Lei nº 9.532/1997 e a Lei nº 11.096/2005:

Distribuição de parcela de seu patrimônio e inaplicação integral de seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais

A fiscalização elencou os requisitos que foram descumpridos pela recorrente em relação aos benefícios fiscais a que estava sujeita (e-fl. 15.441):

1) Imunidade tributária do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS – CF/1988, artigo 150, inciso VI, alínea “c”.

a) A entidade está em débito com o sistema da seguridade social, CF/88, artigo 195, § 3º.

b) A entidade distribuiu (disfarçadamente) lucros a seus controladores, Lei 5.172/66, artigo 14, inciso I.

c) A entidade remunerou seus dirigentes, indiretamente, através da distribuição disfarçada de lucros, Lei 9.532/97, artigo 12, §2º, inciso “a”.

d) A entidade não aplicou integralmente seus recursos na manutenção de seus objetivos sociais, Lei 5.172/66, artigo 14, inciso II, e Lei 9.532/97, artigo 12, §2º, inciso “b”.

e) A entidade não apresentou contabilidade regular, Lei 5.172/66, artigo 14, inciso III, e Lei 9.532/97, artigo 12, §2º, inciso “c”.

f) A entidade não apresentou documentação que comprove suas receitas e despesas, Lei 9.532/97, artigo 12, §2º, inciso “d”.

g) A entidade não apresentou declaração de rendas conforme disposto em ato da SRFB, Lei 9.532/97, artigo 12, §2º, inciso “e”.

h) A entidade não recolheu as contribuições para a seguridade social retidas nos rendimentos pagos aos empregados, Lei 9.532/97, artigo 12, §2º, inciso “f”.

i) A entidade não assegurou a destinação de seu patrimônio à entidade congênere ou órgão público em caso de extinção, Lei 9.532/97, artigo 12, §2º, inciso “g”.

2) Isenção tributária do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS – Lei 9.532/1997, artigo 15.

a) A entidade está em débito com o sistema da seguridade social, CF/88, artigo 195, § 3º.

b) A natureza jurídica da entidade tem características de sociedade empresarial e não de associação privada, por não corresponder a uma coletividade típica de uma união de pessoas, Lei 9532/97, artigo 15, combinado com Lei 10406/02, artigo 53.

c) A natureza jurídica da entidade tem características de sociedade empresarial e não de associação privada, por exercer atividade com fins econômicos, ou seja, atividade comercial, Lei 9532/97, artigo 15, combinado com Lei 10406/02, artigo 53.

d) A entidade remunerou seus dirigentes, indiretamente, através da distribuição disfarçada de lucros, Lei 9532/97, artigo 12, §2º, inciso “a”.

e) A entidade não aplicou integralmente seus recursos na manutenção de seus objetivos sociais, Lei 9532/97, artigo 12, §2º, inciso “b”.

f) A entidade não apresentou contabilidade regular, Lei 9532/97, artigo 12, §2º, inciso “c”.

g) A entidade não apresentou documentação que comprove suas receitas e despesas, Lei 9532/97, artigo 12, §2º, inciso “d”.

3) Isenção tributária do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS – Lei 11.096/2005 (PROUNI), artigo 8º.

a) A entidade está em débito com o sistema da seguridade social, CF/88, artigo 195, § 3º, e IN SRF 456/04, artigo 4º, § único.

b) A entidade praticou atos que configuraram, em tese, crimes contra a ordem tributária, IN SRF 456/04, artigo 4º, *caput*.

Impactos com a suspensão

Inicialmente, importante frisar que o impacto que uma desqualificação dessas causa na sociedade, imprescinde de uma análise fria, imparcial e cautelosa. O grupo Uniesp é responsável por atender milhares de alunos; e, uma vez que grande parte deles aderiu aos programas de benefício do Governo Federal, como o FIES, nos faz concluir que a decisão sobre a manutenção ou não da imunidade e isenção fiscal atingirá pessoas com poder aquisitivo mais desfavorável, que tiveram grandes dificuldades na vida pessoal e escolar. Enfim, são milhares de vidas, de famílias, que concentram todos os seus esforços para realizarem o sonho de conseguir um diploma de nível superior.

E a recorrente, sabedora de sua relevância no desempenho de sua atividade, gasta boa parte de sua peça recursal para tratar de sua importância na sociedade, em razão da atividade que foi a ela delegada pelo Estado (e-fls. 18.658 e 18.659):

"Contribuir para o desenvolvimento da cultura da pesquisa científica, da tecnologia e do ensino no Brasil; Promover e divulgar o ensino em todos os graus, ciclos e modalidades, além da prestação de serviço social, cultural e educacional, visando ao progresso cultural e social de São Paulo e do Brasil; Manter, provendo com todos os recursos, as escolas ou cursos e demais atividades que instale, administre ou dirija; Assistir aos alunos das escolas mantidas, administradas ou dirigidas pela Instituição, principalmente os que são reconhecidamente pobres, na forma de concessão de Bolsas de estudo ou outras formas assistenciais aprovadas por sua administração; Criar, instalar e manter estabelecimentos de ensino e demais atividades educacionais de forma a elevar o nível social e cultural na cidade e no

país; Criar e manter serviços educativos, assistenciais e culturais que beneficiam os estudantes e adolescentes em geral da localidade e do país".

(...)

Elenca outros serviços assistenciais, cita sua importância para a prosperidade da nação para, em conclusão, alegar que faz jus à imunidade tributária e a isenção fiscal (e-fl. 18.660):

Trata-se, portanto, de atuação com profundos e transformadores impactos no desenvolvimento do Brasil, em aspectos basilares para a prosperidade de nação.

Nesse contexto, o Recorrente faz jus à imunidade tributária de que trata a alínea "c" do inciso VI, do art. 150, da Constituição Federal, bem como à isenção tributária estabelecida pelo art. 15, da Lei 9.532/97 e pelo art. 8º da Lei nº 11.096/06.

Todavia, a análise e conclusão sobre a avaliação a ser feita quanto a este caso, deve perpassar da simples premissa da emoção. Para isso, deve-se ter em mente que quem cometeu o delito não foi a Fazenda Nacional, mas sim os responsáveis pelo arquétipo montado com o nítido propósito do enriquecimento ilícito. Querer atribuir ao fisco o dever de cautela que deveria ser das pessoas que se "dispuseram" a ingressar em tal atividade, é fazer como um jogador de futebol, que simula um pênalti para provocar a torcida a hostilizar o árbitro.

Pode até ser que um indício ou uma prova, analisados de maneira isolada, torna-se prova fraca diante da complexidade da análise de uma atividade tão relevante ao poder público, e, mais ainda, às pessoas destinatárias desses préstimos. Por sua vez, quando esses vários indícios e provas são conectados entre si, resta muito claro o famigerado propósito latente na mente dos organizadores do modelo perpetrado.

E a fiscalização demonstrou que o grupo econômico utilizou-se da fragmentação de empresas com objetivo de omitir e reduzir tributos.

Empresas diferentes estabelecidas em um mesmo endereço e Entrega de 2 (duas) DIPJs para cada ano-calendário

A conservação de 2 (dois) estabelecimentos em um mesmo endereço permitiu ao grupo econômico desviar recursos, receitas e despesas de uma empresa para outra, para que a carga tributária fosse reduzida ao mesmo tempo em que o resultado positivo fosse destinado a seus administradores.

A entrega de 2 (duas) DIPJs por ano já indicava algo suspeito no procedimento adotado pela recorrente, mesmo que se tivessem naturezas diferentes, pois não houve sequer a citada incorporação de empresas motivadora da entrega da DIPJ de incorporação.

A empresa alega que teve dificuldades em efetuar as alterações societárias devidas em razão das aquisições feitas durante os períodos objeto de lançamento alterar seu estatuto e documentos fiscais em tempo suficiente para comportar todas as aquisições feitas durante os períodos objeto de lançamento. Entretanto, não só este fato, mas principalmente a conduta de deslocar receitas e custos de uma empresa para outra não podem impedir a conclusão a que a fiscalização chegou.

Empresas sujeitas a controle de uma holding, Contratos de Aluguel, CCI

O controle efetuado por meio de uma *holding* é algo comum em grupos empresariais. Entretanto, quando se trata de entidades sem fins lucrativos, há de se investigar sobre tal propósito, pois não faz muito sentido possuir uma empresa com fins lucrativos dentro de um grupo econômico que é eminentemente formado por entidades sem fins lucrativos.

Os contratos de aluguel em valores, no mínimo, suspeitos - por representarem valores acima do mercado -, indicam sistematicamente o intento do grupo em se locupletar. Como amplamente demonstrado no Termo de Verificação Fiscal, a holding do grupo mantinha a propriedade dos imóveis que eram alugados à recorrente. Assim, os alugueis eram estabelecidos pelos sócios do grupo econômico para que a holding ficasse com parte do resultado, uma vez que os valores estavam bem acima do mercado.

A fiscalização apresentou a seguinte conclusão em relação aos contratos de aluguel (e-fl. 15.457):

O segundo passo era a confecção de um contrato de locação entre a empresa “holding”, que adquiriu o imóvel, e a faculdade do mesmo grupo que em geral é uma entidade ISENTA ou FILANTRÓPICA. O contrato era em geral de 60 a 72 meses. O valor total das locações, no final do contrato, representava um valor próximo ao valor de mercado dos imóveis. Os alugueis usualmente tinham um período de baixo valor (entre 12 ou 36 meses), em que o aluguel corresponde a cerca de 0,6% do valor do imóvel, para depois passar para valores que vão de 1% a 3,46% do valor do imóvel. Destaca-se que o mercado de aluguel comercial opera com um percentual de 0,8% a 1,1% do valor do imóvel, o que implica que os valores de aluguel praticados eram acima do mercado.

Mas não é só isso!

Não era só o aluguel, algumas vezes exorbitantes, que fez com que o grupo empresarial crescesse exponencialmente.

Utilizou-se de um instrumento de alavancagem para antecipação desses recebíveis decorrentes dos contratos de aluguel, as denominadas CCIs (Cédulas de Crédito Imobiliário).

A *holding* adquiria os imóveis onde estavam localizadas as entidades sem fins lucrativos - no caso, a ora recorrente -. Após firmar os contratos de aluguel - em alguns casos, em valor acima do mercado -, a holding lançava os CCIs que eram adquiridos por Fundos de Pensão, como Petros (Fundo de Pensão dos funcionários da Petrobrás) e Postalís (Fundo de Pensão dos funcionários dos Correios).

Desta forma, o grupo empresarial recebia numerários expressivos decorrentes das antecipações e conseguia “fazer” caixa para adquirir mais e mais estabelecimentos de ensino.

É de se concluir que o grupo econômico afastou-se completamente de seu propósito de entidade sem fins lucrativos para se tornar um grupo empresarial com o claro

objetivo de expansão, para cada vez mais ganhar o mercado e distribuir resultados aos principais interessados, os sócios de fato e de direito de todo o grupo empresarial.

E essa expansão não pode ser invocada como se fosse permitido à recorrente, pela lei, ampliar sua atividade somente por destinar o resultado de seu negócio na sua atividade, pois causa concorrência desleal por se tratar de empresa em situação economicamente favorável - entidade com ônus tributário reduzido -.

Mas não foi apenas isso que ocorreu! Como visto amplamente aqui neste voto, sabe-se que o resultado era encaminhado à *holding* do grupo e posteriormente às pessoas físicas beneficiadas.

Distribuição disfarçada de lucros

A distribuição do resultado positivo aos sócios-administradores também foi comprovada pelo fisco: a empresa com fins lucrativos apurava resultado positivo, que era convertido para os sócios administradores do Grupo Uniesp em forma de dividendos. Por outro lado, na entidade sem fins lucrativos - no caso, a recorrente - mantinha-se uma receita mínima para garantir o pagamento dos custos e despesas que eram ali alocados, principalmente para arcar com a folha de pagamento dos funcionários da entidade, cujo montante também era alcançada pela isenção das contribuições previdenciárias.

Além disso, houve distribuição de lucros de empresas deficitárias. A DRJ citou exemplos em seu voto, os quais passo a reproduzir abaixo (e-fl. 18.589):

Vejamos o que ocorre na prática. Analisando os recebimentos de lucros pelos sócios José Fernando e Cláudia aparecida, tomando por base o demonstrativo preparado pelo fisco, constante das fls. 13.395 a 13.396, que contém seus recebimentos, suas declarações de rendimentos e as DIPJ apresentadas. Para a análise, utilizaremos as três primeiras empresas citadas, ASSOCIAÇÃO PAULISTA DE ENSINO LTDA, ORGANIZAÇÃO SULSANCAETANENSE DE EDUCAÇÃO E CULTURA LTDA e CENTRO DE ENSINO E CULTURA DE AURIFLAMA LTDA.

As três entidades, conforme o demonstrativo, foram adquiridas em 2012. Não obstante, ainda em 2012, distribuíram aos dois sócios, respectivamente os valores de R\$ 13.511.325,60, R\$ 8.337.108,12 e 7.266.923,06.

A Associação Paulista de Ensino, CNPJ 06.277.088/0001-70, declara em sua DIPJ do exercício de 2013 (ano-calendário de 2012), o rendimento bruto - RB, de R\$ 18.530.434,00 e um lucro líquido de R\$ 16.496.748,00, uma lucratividade impressionante de 89,03%, para uma empresa deficitária e recém adquirida.

O Centro de Ensino e Cultura de Auriflama Ltda, CNPJ 04.323.073/0001-75, apresenta DIPJ do exercício de 2013 com apuração zerada, não obstante as distribuições dos lucros.

Já a Organização Sulcaeteanense, CNPJ 02.240.444/0001-20, apresentou DIPJ do exercício de 2013 originalmente zerada, retificando com informação de receita somente em 2016. Informa RB no montante de R\$ 12.371.671,64 e distribui R\$ 7.266.923,06. O valor dessa distribuição chega à impressionante marca de 67,4% sobre o RB.

As informação acima são no mínimo inusitadas. Empresas deficitárias, recém adquiridas, com distribuição de lucros exorbitantes, refletem tudo aquilo que o fisco demonstrou.

Na DIRPF 2013, ano-calendário 2012, os sócios José Fernando Pinto da Costa (anexo 17) e Cláudia Aparecida Pereira (anexo 18) declararam terem recebido cerca de R\$ 61 milhões de reais a título de dividendos de várias pequenas faculdades recentemente adquiridas. A maioria dessas faculdades estava sem atividade, algumas eram deficitárias e, por isso, não teriam condições de apurar lucros exorbitantes se não fossem a ela desviados resultados que deveriam ser da própria recorrente, ainda mais considerando que no domicílio/endereço correspondente, funcionava no ano de 2012 um estabelecimento da IESP, conforme consta no anexo 28 (e-fls. 13.819 a 13.828).

Desta forma, evidente está a distribuição de parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, e a não aplicação integral dos recursos levantados na manutenção dos seus objetivos institucionais.

A recorrente alega que não se pode atribuir o resultado de uma empresa com fins lucrativos à outra sem fins lucrativos - no caso, a própria recorrente - para fins de concluir que o resultado distribuído aos sócios, por meio das empresa com fins lucrativos, podem motivar a suspensão da imunidade e da isenção fiscal.

Ora, é correto o procedimento da fiscalização em atribuir o resultado de uma empresa a outra. Quem criou a confusão patrimonial foi o próprio grupo econômico a que pertence a recorrente, ao alocar receitas, custos e despesas e folha de pagamento ao seu arbítrio e interesse. Querer deslocar a culpa para a fiscalização é alegar sua própria torpeza.

Apesar de todo o exposto, entretanto, como se verá adiante, percebo que a fiscalização deveria adotar a confusão patrimonial como premissa também para efetuar a composição da base de cálculo do arbitramento do lucro - ou seja, considerar o somatório de todas as receitas, custos e despesas -, já que indica e comprova que as empresas pertenciam ao mesmo Grupo Uniesp e deslocavam receitas e despesas de acordo com sua conveniência.

Débito com a seguridade social

A recorrente também estava em débito com a seguridade social. A fiscalização alegou que a empresa não possuía Certidão Negativa de Débito para todo o período coberto pelo procedimento fiscal (e-fl. 15.473):

O sujeito passivo não comprovou cumprir o requisito de possuir as Certidões elencadas neste inciso:

- CND Previdenciária – não constam para os períodos: 14/02/2011 a 11/05/2011; 16/11/2011 a 14/12/2011; 13/06/2012 a 19/06/2012; 18/12/2012 a 30/01/2013.

- CND Fazendária – não consta para o período de 02/11/2011 a 09/11/2011.

- CR FGTS – não constam para os períodos: 17/02/2011 a 15/03/2011; 15/04/2011 a 17/04/2011; 03/08/2011; 03/10/2011 a 05/10/2011; 22/02/2012; 21/07/2012 a 23/07/2012; 30/11/2012 a 02/12/2012.

Contabilidade imprestável

A contabilidade da recorrente tornou-se insuficiente para a verificação fiel de suas operações:

Reproduzo abaixo os principais motivos que me fizeram concordar com as afirmações da fiscalização sobre a imprestabilidade da escrita contábil da recorrente (e-fls. 15.448 a 15.451):

Falta de individualização das operações - Os livros contábeis apresentados (Diário e Razão) contêm lançamentos efetuados sem individualização, sem clareza e sem caracterização do documento respectivo. (...) Os valores elevados mostram que os lançamentos são feitos por totalização, englobando as mensalidades de vários alunos, porém como mencionado, não foi apresentado o respectivo Livro Diário Auxiliar, como exige a legislação, não permitindo assim, que fossem individualizadas as operações para verificação uma a uma.

Falta de clareza na descrição das operações - tomando a mesma conta 4101 – “mensalidades graduação” como exemplo, todos os lançamentos efetuados nesta conta apresentaram a mesma descrição: “mensalidades” ou “líquido cobrança”, o que não deixou claro quais as operações registradas. Espera-se, como clareza, para este tipo de operação: a identificação do aluno, do curso e do estabelecimento, dentre outros fatores que determinaram o valor da mensalidade. Assim, não foi possível a verificação das operações, uma a uma.

Falta de caracterização do documento respectivo - tomando a mesma conta 4101 – “mensalidades graduação” como exemplo, não há nenhum tipo de caracterização dos documentos que respaldam os lançamentos. Espera-se, como caracterização do documento respectivo, o número e o tipo de documento, como por exemplo, Nota Fiscal nº tal, data emissão tal. Mais um motivo que impediu a verificação das operações, uma a uma.

Omissão de receitas – como descrito anteriormente, eram efetuadas duas contabilidades para cada estabelecimento do sujeito passivo, uma em seu nome e outra em nome de uma empresa com fins lucrativos. O sujeito passivo era efetivamente a pessoa jurídica que prestava os serviços de educação, pois somente ele possuía os recursos para tanto, em especial, somente o sujeito passivo tinha funcionários. Porém, as receitas eram divididas fraudulentamente, com a atribuição de uma segunda personalidade jurídica para cada estabelecimento de ensino, com uma contabilização paralela. A omissão de receita será detalhada em um capítulo próprio neste relatório.

Falta de comprovação de despesas – através dos termos de intimação lavrados, foram solicitados documentos comprobatórios do primeiro e do último mês do período sob fiscalização, ou seja, janeiro de 2011 e dezembro de 2012, das seguintes contas de despesas:

- 3.1.3.01.001 Energia Elétrica; 3.1.3.01.002 Água e Esgoto; 3.1.3.01.003 Telefonia Fixa; 3.1.3.01.004 Telefonia Celular; 3.1.3.02.001 Serviços Tomados PJ; 3.1.3.02.002 Serviços Tomados PF; 3.1.3.02.006 Honorários Profissionais; 3.1.4.01.001 Imóveis; 3.1.4.01.002 Aluguel.

No total, foram solicitados comprovantes de 104 lançamentos de despesas do mês de janeiro de 2011 e 620 lançamentos do mês de dezembro de 2012, além de lançamentos a crédito nestas mesmas contas, cuja natureza até o momento é uma incógnita.

Dos 104 lançamentos de janeiro de 2011, 33 não foram apresentados, e dos 620 lançamentos de dezembro de 2012, 482 não foram apresentados, **fls. 12.435 a 12.993**.

Omissão de despesas – o sujeito passivo não contabilizou a totalidade de suas Folhas de Pagamentos mensais no ano de 2012, documento este que registra a remuneração mensal paga aos segurados que lhe prestaram serviços, de acordo com a legislação trabalhista e previdenciária. O total anual das Folhas é de R\$ 88 milhões, enquanto foram contabilizados apenas R\$ 53 milhões.

Mesmo que extraídas várias condições não atendidas pela recorrente, o que é de maior relevo é a omissão contumaz de receitas, custos e despesas e da confusão existente entre as contabilidades das empresas do Grupo Uniesp, em razão do deslocamento das rubricas de uma empresa para outra e vice-versa.

Desta forma, foi comprovada a imprestabilidade da contabilidade da recorrente.

Arbitramento do lucro e da receita e Base de cálculo de tributação

A fiscalização efetuou o arbitramento do lucro com fundamento no art. 47, inciso II, alínea 'b', da Lei 8.981/1995 (base legal do art. 530, inciso II, alínea 'b', do RIR/99):

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

(...)

b) determinar o lucro real.

Isto porque entendeu a auditoria fiscal que a recorrente, por ter deslocado receitas, custos e despesas de uma empresa para outra, manteve sua escrituração irregular, a qual não correspondia à realidade fática, evidenciando indícios de fraude e contendo vícios, erros e deficiências que a tornasse imprestável.

A recorrente, por sua vez, alega que a fiscalização se apegou a erros rasos para desconsiderar sua contabilidade. Também, afirma que a falta de apresentação dos livros comerciais auxiliares não poderia causar o arbitramento do lucro por escrituração imprestável.

Pois bem. Tenho que concordar com a fiscalização.

Como já dito, no período objeto dos fatos geradores apurados, a empresa cresceu demasiadamente em razão dos financiamentos obtidos junto ao Governo Federal; assim, para alcançar seu objetivo, *contra legem*, de adquirir o maior número de instituições de ensino que lhe permitissem alavancar consideravelmente suas atividades, tudo isso com o propósito de beneficiar seus associados e administradores do grupo Uniesp, relegou a um segundo plano a transcrição fiel dos fatos jurídicos nos seus registros contábeis e fiscais, que lhe permitiam se manter no regime de benefício fiscal dos impostos e contribuições. É de se

perceber que a voracidade da recorrente era tamanha que nada obstava seu interesse meramente econômico.

E foi aí que pecou a recorrente.

A fiscalização demonstrou que este compartilhamento de resultados entre empresas situadas em um mesmo endereço, mas que tinham naturezas completamente distintas - uma sem fins lucrativos e outra com fins lucrativos - é que tornou prova cabal da incongruência dos lançamentos contábeis existentes nos livros comerciais da recorrente.

E não se trata de um mero argumento frouxo da fiscalização. Trata-se de premissa essencial para a manutenção da recorrente no benefício da imunidade tributária e da isenção fiscal, o que foi esquecido pela recorrente, talvez por entender que nada a impedia de crescer exponencialmente, já que estava sob a máscara da entidade que presta bons serviços à sociedade.

Até aqui, parece-me correto o lançamento fiscal.

Entretanto, o critério estabelecido pelo fisco para aferir a base de cálculo a partir da massa salarial da recorrente, por se tratar de empresa prestadora de serviços, é incongruente com a premissa adotada pela própria autoridade fiscal, de que a confusão patrimonial é fato relevante para considerar todas as empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico. Veja a redação do art. 51, VII, da Lei 8.981/1995 (base legal do art. 535, VII, do RIR/99).

Art. 51. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo:

(...)

VII - 0,8 (oito décimos) da soma dos valores devidos no mês a empregados;

Ora, se a fiscalização acusa - e a meu ver, comprova - que a caracterização do grupo econômico se deveu em razão da confusão patrimonial existente, deveria o fisco utilizar de todas as receitas, custos e despesas para aferir a base de cálculo da tributação, em obediência ao *caput* do art. 51 transcrito acima.

De acordo com o ilustre professor Paulo de Barros Carvalho, a regra-matriz de incidência tributária comporta duas proposições: o antecedente e o consequente. Desta forma, para que tal regra esteja perfeita e acabada, o ato jurídico do lançamento tributário deverá comportar todas representações/critérios decorrentes da hipótese de incidência tributária.

Quanto ao consequente tributário, assim afirma o renomado jurista:

Nada mais é necessário para que possamos identificar uma obrigação tributária, espécie do gênero relação jurídica. Sua representação lógica poderia ser expressa com a seguinte notação simbólica: $Cst \equiv Cp(sa.sp).Cq(bc.al)$. Em que “Cst” é o consequente tributário; “Cp” é o critério pessoal; “sa” o sujeito ativo; “sp” o

sujeito passivo; “Cq” o critério quantitativo; “bc” a base de cálculo; “al” a alíquota; e “.” novamente o conjuntor ou multiplicador lógico.¹

No caso concreto, a fiscalização estabeleceu corretamente os critérios material, temporal e espacial, que tratam da proposição antecedente na regra-matriz de incidência; outrossim, definiu corretamente o critério pessoal e, parcialmente, o critério quantitativo - este em relação à alíquota; entretanto, o critério quantitativo referente à base de cálculo foi equivocadamente distorcido, quando o fisco deixou de aferir a base de cálculo com base no somatório da receita bruta de todas as empresas operacionais do Grupo Uniesp para lançar mão do arbitramento do lucro com base na folha da pagamento somente da IESP, deixando de utilizar o faturamento das empresas operacionais - com e sem fins lucrativos -.

Desta forma, entendo que incorreu o fisco em erro de fundamentação legal, pelo que proponho exonerar o lançamento tributário.

Todavia, este é apenas um fundamento *obiter dictum* para excluir o lançamento fiscal, eis que o erro material de efetuar o lançamento sem o correspondente ato emitido pelo MEC, em relação ao Prouni, é a *ratio decidendi* para dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte, que será doravante destacado.

Suspensão da isenção do Prouni

Se a recorrente tão somente estivesse abarcada pela imunidade tributária e pela isenção fiscal de entidade sem fins lucrativos, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532/1997, entendo que os Atos Declaratórios de Exclusão poderiam amparar o lançamento fiscal aqui discutido.

Ocorre que a recorrente também aderiu o Programa Universidade para Todos (PROUNI), o qual possui regras próprias.

Quanto à suspensão da isenção pelo Prouni, a fiscalização constatou que a empresa estava em débito com a seguridade social, conforme já demonstrado neste voto, pela falta de CND para alguns períodos alcançados por esta fiscalização.

Outra questão é que, segundo o fisco, foi demonstrado crime contra a ordem tributária decorrente da prática contumaz de omissão de fato gerador dos tributos aqui lançados, e também pelo fato da empresa ter deslocado faturamento, custos, despesas e folhas de pagamento de uma empresa para outra.

Independentemente de violação das regras estabelecidas pela Instrução Normativa que regulou o Programa Universidade para Todos (PROUNI) - IN SRF nº 456/2004 -, mormente em seu artigo 5º, entendo que há um vício que inquina o lançamento tributário.

É que o Prouni é um programa totalmente administrado pelo MEC, e que corresponde a uma isenção onerosa por prazo determinado.

¹ extraído em 22/07/2018 do endereço eletrônico: <https://www.ibet.com.br/para-uma-teoria-da-norma-juridica-da-teoria-da-norma-a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-por-paulo-de-barros-carvalho/>

E que, para o ingresso e manutenção de uma entidade no Programa Universidade para Todos (PROUNI), há que se seguirem regras estabelecidas pela Lei nº 11.096/2005, dentre as quais aquelas destacadas em seu art. 1º:

Art. 1º Fica instituído, sob a gestão do Ministério da Educação, o Programa Universidade para Todos - PROUNI, destinado à concessão de bolsas de estudo integrais e bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) para estudantes de cursos de graduação e sequenciais de formação específica, em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos.

Nos artigos 5º a 7º, o legislador elencou outras condições para o ingresso e manutenção da entidade de ensino superior no PROUNI, atribuindo ao Ministério da Educação o dever de regulamentação (*destaquei*):

Art. 5º A instituição privada de ensino superior, com fins lucrativos ou sem fins lucrativos não beneficente, poderá aderir ao Prouni mediante assinatura de termo de adesão, cumprindo-lhe oferecer, no mínimo, 1 (uma) bolsa integral para o equivalente a 10,7 (dez inteiros e sete décimos) estudantes regularmente pagantes e devidamente matriculados ao final do correspondente período letivo anterior, conforme regulamento a ser estabelecido pelo Ministério da Educação, excluído o número correspondente a bolsas integrais concedidas pelo Prouni ou pela própria instituição, em cursos efetivamente nela instalados.

§ 1º O termo de adesão terá prazo de vigência de 10 (dez) anos, contado da data de sua assinatura, renovável por iguais períodos e observado o disposto nesta Lei.

§ 2º O termo de adesão poderá prever a permuta de bolsas entre cursos e turnos, restrita a 1/5 (um quinto) das bolsas oferecidas para cada curso e cada turno.

§ 3º A denúncia do termo de adesão, por iniciativa da instituição privada, não implicará ônus para o Poder Público nem prejuízo para o estudante beneficiado pelo Prouni, que gozará do benefício concedido até a conclusão do curso, respeitadas as normas internas da instituição, inclusive disciplinares, e observado o disposto no art. 4º desta Lei.

§ 4º A instituição privada de ensino superior com fins lucrativos ou sem fins lucrativos não beneficente poderá, alternativamente, em substituição ao requisito previsto no caput deste artigo, oferecer 1 (uma) bolsa integral para cada 22 (vinte e dois) estudantes regularmente pagantes e devidamente matriculados em cursos efetivamente nela instalados, conforme regulamento a ser estabelecido pelo Ministério da Educação, desde que ofereça, adicionalmente, quantidade de bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) na proporção necessária para que a soma dos benefícios concedidos na forma desta Lei atinja o equivalente a 8,5% (oito inteiros e cinco décimos por cento) da receita anual dos períodos letivos que já têm bolsistas do Prouni, efetivamente recebida nos termos da Lei nº 9.870, de 23 de novembro de 1999, em cursos de graduação ou sequencial de formação específica.

§ 5º *Para o ano de 2005, a instituição privada de ensino superior, com fins lucrativos ou sem fins lucrativos não beneficente, poderá:*

I - aderir ao Prouni mediante assinatura de termo de adesão, cumprindo-lhe oferecer, no mínimo, 1 (uma) bolsa integral para cada 9 (nove) estudantes regularmente pagantes e devidamente matriculados ao final do correspondente período letivo anterior, conforme regulamento a ser estabelecido pelo Ministério da Educação, excluído o número correspondente a bolsas integrais concedidas pelo Prouni ou pela própria instituição, em cursos efetivamente nela instalados;

II - alternativamente, em substituição ao requisito previsto no inciso I deste parágrafo, oferecer 1 (uma) bolsa integral para cada 19 (dezenove) estudantes regularmente pagantes e devidamente matriculados em cursos efetivamente nela instalados, conforme regulamento a ser estabelecido pelo Ministério da Educação, desde que ofereça, adicionalmente, quantidade de bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) na proporção necessária para que a soma dos benefícios concedidos na forma desta Lei atinja o equivalente a 10% (dez por cento) da receita anual dos períodos letivos que já têm bolsistas do Prouni, efetivamente recebida nos termos da Lei no 9.870, de 23 de novembro de 1999, em cursos de graduação ou sequencial de formação específica.

§ 6º *Aplica-se o disposto no § 5º deste artigo às turmas iniciais de cada curso e turno efetivamente instaladas a partir do 1º (primeiro) processo seletivo posterior à publicação desta Lei, até atingir as proporções estabelecidas para o conjunto dos estudantes de cursos de graduação e sequencial de formação específica da instituição, e o disposto no caput e no § 4º deste artigo às turmas iniciais de cada curso e turno efetivamente instaladas a partir do exercício de 2006, até atingir as proporções estabelecidas para o conjunto dos estudantes de cursos de graduação e sequencial de formação específica da instituição.*

Art. 6º Assim que atingida a proporção estabelecida no § 6º do art. 5º desta Lei, para o conjunto dos estudantes de cursos de graduação e sequencial de formação específica da instituição, sempre que a evasão dos estudantes beneficiados apresentar discrepância em relação à evasão dos demais estudantes matriculados, a instituição, a cada processo seletivo, oferecerá bolsas de estudo na proporção necessária para estabelecer aquela proporção.

Art. 7º As obrigações a serem cumpridas pela instituição de ensino superior serão previstas no termo de adesão ao Prouni, no qual deverão constar as seguintes cláusulas necessárias:

I - proporção de bolsas de estudo oferecidas por curso, turno e unidade, respeitados os parâmetros estabelecidos no art. 5º desta Lei;

II - percentual de bolsas de estudo destinado à implementação de políticas afirmativas de acesso ao ensino superior de portadores de deficiência ou de autodeclarados indígenas e negros.

§ 1º O percentual de que trata o inciso II do caput deste artigo deverá ser, no mínimo, igual ao percentual de cidadãos autodeclarados indígenas, pardos ou pretos, na respectiva unidade da Federação, segundo o último censo da Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE.

§ 2ª No caso de não-preenchimento das vagas segundo os critérios do § 1º deste artigo, as vagas remanescentes deverão ser preenchidas por estudantes que se enquadrem em um dos critérios dos arts. 1º e 2º desta Lei.

§ 3º As instituições de ensino superior que não gozam de autonomia ficam autorizadas a ampliar, a partir da assinatura do termo de adesão, o número de vagas em seus cursos, no limite da proporção de bolsas integrais oferecidas por curso e turno, na forma do regulamento.

§ 4º O Ministério da Educação desvinculará do Prouni o curso considerado insuficiente, sem prejuízo do estudante já matriculado, segundo critérios de desempenho do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior - SINAES, por duas avaliações consecutivas, situação em que as bolsas de estudo do curso desvinculado, nos processos seletivos seguintes, deverão ser redistribuídas proporcionalmente pelos demais cursos da instituição, respeitado o disposto no art. 5º desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.509, de 2007)

§ 5º Será facultada, tendo prioridade os bolsistas do Prouni, a estudantes dos cursos referidos no § 4º deste artigo a transferência para curso idêntico ou equivalente, oferecido por outra instituição participante do Programa.

No art. 9º, por sua vez, estabeleceu expressamente como seria a fiscalização e exclusão do regime, destacando que o MEC deveria aplicar as penas para as entidades que descumprissem as regras estabelecidas na isenção (*destaques meus*):

Art. 9º O descumprimento das obrigações assumidas no termo de adesão sujeita a instituição às seguintes penalidades:

I - restabelecimento do número de bolsas a serem oferecidas gratuitamente, que será determinado, a cada processo seletivo, sempre que a instituição descumprir o percentual estabelecido no art. 5º desta Lei e que deverá ser suficiente para manter o percentual nele estabelecido, com acréscimo de 1/5 (um quinto);

II - desvinculação do Prouni, determinada em caso de reincidência, na hipótese de falta grave, conforme dispuser o regulamento, sem prejuízo para os estudantes beneficiados e sem ônus para o Poder Público.

§ 1º As penas previstas no caput deste artigo serão aplicadas pelo Ministério da Educação, nos termos do disposto em regulamento, após a instauração de procedimento administrativo, assegurado o contraditório e direito de defesa.

§ 2º Na hipótese do inciso II do caput deste artigo, a suspensão da isenção dos impostos e contribuições de que trata o art. 8º desta Lei terá como termo inicial a data de ocorrência da falta que deu causa à desvinculação do Prouni, aplicando-se o disposto nos arts. 32 e 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no que couber.

§ 3º As penas previstas no caput deste artigo não poderão ser aplicadas quando o descumprimento das obrigações assumidas se der em face de razões a que a instituição não deu causa.

Assim, se atendidas todas as condições acima citadas, a entidade de ensino superior estaria apta a ser incluída e mantida no PROUNI e a usufruir da isenção de impostos e contribuições nos termos do artigo 8º, do mesmo diploma legal (*destaquei*):

Art. 8º A instituição que aderir ao Prouni ficará isenta dos seguintes impostos e contribuições no período de vigência do termo de adesão: (Vide Lei nº 11.128, de 2005)

I - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas;

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

III - Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991; e

IV - Contribuição para o Programa de Integração Social, instituída pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970.

§ 1º A isenção de que trata o caput deste artigo recairá sobre o lucro nas hipóteses dos incisos I e II do caput deste artigo, e sobre a receita auferida, nas hipóteses dos incisos III e IV do caput deste artigo, decorrentes da realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica.

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

§ 3º A isenção de que trata este artigo será calculada na proporção da ocupação efetiva das bolsas devidas. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

Pois bem. Por se tratar de isenção onerosa e por prazo determinado, o Prouni permite à instituição de ensino gozar do benefício fiscal como se tivesse um direito adquirido para tanto, não podendo ser revogada a qualquer tempo por norma legal posterior, conforme consignado no art. 178 do CTN:

Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

Assim, para que a entidade tivesse sua suspensão decretada, por meio de Ato Declaratório de Exclusão por parte da RFB, dever-se-ia preceder à sua desvinculação do PROUNI um ato expedido pelo Ministério da Educação (MEC).

E não foi isto que ocorreu!

A empresa aderiu ao Prouni desde o seu nascedouro (no ano de 2005), conforme doc. 06 do Recurso Voluntário, e estava amparada pelo benefício, ao menos, pelo prazo de 10 (dez) anos subsequentes à assinatura do termo de adesão ao programa.

Outrossim, vê-se que a recorrente estava mantida no programa no período objeto do lançamento fiscal que aqui se discute, fato este reconhecido pelo fisco em seu Termo de Verificação Fiscal e afirmado pela recorrente em suas peças processuais.

O próprio MEC, mesmo que indiretamente, afirma que a empresa estava incluída no Prouni quando impõe ao Grupo Uniesp uma série de restrições para concessão do Prouni e do FIES, no ano de 2013 - ou seja, posterior ao período objeto de lançamento -, e, além disso, não cita que a empresa estaria excluída do referido programa.

Desta feita, é de reconhecer que a fiscalização somente poderia efetuar o lançamento fiscal se a recorrente estivesse desvinculada do Prouni, por ato expedido pelo MEC, para, posteriormente, solicitar emissão de Ato Declaratório de Exclusão da Receita Federal, para, enfim, efetuar o lançamento fiscal.

Este também é o entendimento emanado no julgamento do processo nº 15983.000362/2010-31, que gerou o acórdão nº 1302-001.773, da 2ª Turma / 3ª Câmara, da sessão de 02 de fevereiro de 2016, de relatoria do Conselheiro Alberto Pinto S. Jr.:

Assunto: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2005

ISENÇÃO. PROUNI.

São irrefutáveis os fundamentos da decisão recorrida, a qual cancelou os lançamentos em tela, por não ter a Autoridade lançadora observado os procedimentos estabelecidos no art. 5º da IN/SRF nº 456/2004, para suspensão da isenção tributária de entidades que aderiram ao PROUNI.

Enquanto não houver o ato do Ministério da Educação, desvinculando a instituição do PROUNI, sequer pode ser suspensa a isenção tributária de instituição participante desse Programa, por descumprimento das condições estabelecidas na Lei 11.096/05.

Por fim, cabe trazer à lume que a DRJ inaugura uma interpretação, quando afirma que o Prouni não se aplica a entidades sem fins lucrativos. A lei que rege o Prouni em momento algum apresenta tal discrepância de tratamentos. Até é curioso entender que entidades sem fins lucrativos teriam menos acesso a benefícios fiscais do que entidades com fins lucrativos. A meu ver, tal premissa é totalmente incoerente, pelo que afasto o fundamento adicional da DRJ.

Diante de tudo que nos autos consta e do que foi exposto, os lançamentos aqui apreciados, quer sob qualquer ângulo que se aviste, não podem ser mantidos, pelo que proponho dar provimento ao recurso voluntário.

Demais argumentos

Em razão do afastamento do lançamento fiscal, tornam-se prejudicados os questionamentos quanto à aplicação da multa qualificada, dos juros sobre a multa de ofício e da atribuição da responsabilidade solidária.

Conclusão

Diante do exposto, voto por SUPERAR as arguições de nulidade para, no mérito, DAR provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa