



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.720367/2016-47</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1401-007.693 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	22 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	INSTITUTO EDUCACIONAL DO ESTADO DE SAO PAULO IESP
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2011, 2012

ARBITRAMENTO. VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO E CRITÉRIO DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO.

É insubsistente o lançamento que utiliza critério para aferir a base de cálculo a partir da massa salarial da recorrente, por se tratar de empresa prestadora de serviços, sendo 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. Além disso, a autoridade fiscal não demonstra a impossibilidade de utilizar a receita bruta do grupo econômico e, ainda utiliza como fundamento o art. 336 da IN RFB 971/2009 que trata de apuração de remuneração da mão-de-obra para avaliação de custo da construção civil, o que também atesta o erro de fundamentação legal.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário da Contribuinte, apenas para julgar insubsistente o lançamento do crédito tributário em razão de vício material na apuração da base de cálculo para fins de arbitramento e de erro na fundamentação legal, restando prejudicados os recursos dos responsáveis solidários pelo crédito tributário.

*Assinado Digitalmente*

Daniel Ribeiro Silva – Relator

*Assinado Digitalmente*

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.

## RELATÓRIO

Trata-se de retorno dos autos para reapreciação de determinadas matérias trazidas pelo sujeito passivo no seu recurso voluntário, tendo em vista o provimento parcial do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, o que foi feito nos termos do Acórdão n. 9202-011.547 (fls. 19.312/19.337), assim ementado:

***Assunto: Normas de Administração Tributária***

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

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.*

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

*ISENÇÃO DO PROUNI. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS.*

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

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

A controvérsia originou-se da suspensão da imunidade e isenção tributárias do Recorrente, referente ao IRPJ e à CSLL, relativamente aos anos-calendário de 2011 e 2012. Dita suspensão encontra-se intrinsecamente ligada ao cumprimento, pela entidade de ensino, dos requisitos estabelecidos pelo Programa Universidade para Todos (PROUNI).

Em primeira instância administrativa, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) julgou improcedente a impugnação apresentada pelo IESP.

Subsequentemente, em sede recursal, a 4ª Câmara / 1ª Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), por meio do Acórdão nº 1401-002.724, deu provimento ao Recurso Voluntário do IESP, em decisão assim ementada:

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.

O fundamento para o provimento do apelo do contribuinte residiu na premissa de que a suspensão da isenção vinculada ao PROUNI, por ato da Receita Federal do Brasil (RFB), estaria condicionada à prévia desvinculação da instituição de ensino do referido programa, a ser formalizada pelo Ministério da Educação (MEC). Em decorrência dessa *ratio decidendi*, outras questões suscitadas pela autoridade fiscal, tais como irregularidades na escrituração contábil e a constituição de grupo econômico com finalidade lucrativa, foram relegadas à condição de *obiter dictum* ou consideradas superadas. Por conseguinte, matérias acessórias, como a imposição de multa qualificada, a incidência de juros sobre a multa de ofício e a atribuição de responsabilidade solidária, não foram objeto de análise meritória por aquela instância.

Inconformada, a Fazenda Nacional manejou Recurso Especial, submetendo a matéria à apreciação da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que deu provimento parcial ao recurso fazendário apenas para reformar o entendimento da Turma Ordinária, assentando que **a suspensão da isenção do PROUNI pela RFB, diante da constatação de descumprimento dos**

**requisitos legais pela fiscalização, prescinde de um ato prévio de desvinculação do programa por parte do MEC.**

Com o parcial provimento do Recurso Especial, os autos foram retornados a esta Turma Ordinária para que prossiga no julgamento do Recurso Voluntário, debruçando-se sobre as matérias que, no Acórdão nº 1401-002.724, foram tidas como prejudicadas ou tratadas como obter dictum.

Em suma, deverão ser apreciados no presente momento processual, as seguintes matérias:

- a) Analisar a validade do Ato Declaratório Executivo;
- b) Aferição da legalidade do arbitramento da base de cálculo, o que inclui a discussão acerca da pertinência da utilização da massa salarial como parâmetro e a adequação da fundamentação legal para tal procedimento de arbitramento;
- c) Análise da aplicabilidade da multa qualificada de 150%, com o exame da efetiva comprovação dos requisitos legais para sua imposição, notadamente a demonstração de dolo, fraude ou simulação por parte do Contribuinte;
- d) Exame da legalidade da atribuição de responsabilidade solidária a terceiros, pessoas físicas e jurídicas;
- e) Apreciação das demais alegações de nulidade e de mérito veiculadas pelo Contribuinte em seu Recurso Voluntário original, agora sob a nova diretriz jurisprudencial de que o ato do MEC não se configura como condição *sine qua non* para a suspensão da isenção do PROUNI pela RFB.

As alegações tecidas no Recurso Voluntário do sujeito passivo e dos demais responsáveis solidários, podem ser sintetizadas da seguinte forma:

### **IESP**

- i) Alega que o julgamento de seu recurso deveria ser realizado conjuntamente ou ser sobrestado até a decisão final sobre a impugnação ao Ato Declaratório Executivo nº 162/2016, que suspendeu suas imunidades e isenções, dada a manifesta prejudicialidade.
- ii) Que o procedimento de suspensão de imunidade/isenção do art. 32 da Lei nº 9.430/96 seria nulo, dada a suspensão da vigência do art. 14 da Lei nº 9.532/97 pela ADIN nº 1.802.
- iii) Que as acusações fiscais se baseiam em suposições, ilações e fatos externos ao período fiscalizado, o que fulminaria de nulidade os atos fiscais.

- iv) Que ocorreu a decadência do direito de fiscalizar, pois o período fiscalizado (01/2011 a 12/2012) teve a Notificação Fiscal de suspensão lavrada apenas em 01/07/2016, mais de cinco anos após a data das supostas infrações (01/01/2011).
- v) Que a fiscalização acusa o Recorrente da prática de planejamento fiscal abusivo denominado fragmentação para justificar a multa qualificada de 150%.
- vi) Que, ao contrário do afirmado pela fiscalização, não houve divisão do Recorrente em várias pessoas jurídicas, mas sim a aquisição de diversas Instituições de Ensino Superior (IES) com o objetivo de unificá-las sob uma única mantenedora, o Recorrente.
- vii) Que a coexistência temporária de dois CNPJs em um mesmo endereço físico decorreu da morosidade do Ministério da Educação (MEC) em aprovar os processos de transferência de manutenção, sujeitos à legislação educacional específica, e não de uma estratégia para evasão fiscal.
- viii) Que as aquisições de IES, muitas delas deficitárias, ocorreram em um contexto de expansão das atividades filantrópicas do Grupo Uniesp, resultando na assunção de débitos tributários significativos que passaram a ser pagos, o que seria vantajoso para o Fisco.
- ix) Que diversas investigações por outros órgãos (Ministério Público Federal, CADE) sobre as atividades do Grupo Uniesp foram arquivadas por falta de provas de dolo, fraude ou simulação, o que descaracterizaria a intenção fraudulenta alegada pelo Fisco.
- x) Que a fiscalização interpretou de forma distorcida os fatos, pois a situação de coexistência de CNPJs foi temporária e episódica, causada pela inércia do MEC, não justificando a multa qualificada.
- xi) Que a fundamentação para a multa qualificada é genérica, pois a fiscalização não demonstrou quais atos específicos do Recorrente se enquadrariam nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 (sonegação, fraude, conluio), limitando-se a invocar o art. 44, I, e §1º da Lei 9.430/96, tornando o lançamento nulo por falta de motivação legal.
- xii) Que as condutas que autorizam a multa qualificada (falsidade, engodo, intenção de enganar) não se presumem e devem ser cabalmente demonstradas e comprovadas, o que não ocorreu.
- xiii) Que o Recorrente sempre prestou todos os esclarecimentos solicitados pela fiscalização, não havendo ocultação de fatos.
- xiv) que a fiscalização arbitrou a receita do Recorrente para os períodos autuados tomando por base os valores dos salários declarados em GFIP ("massa salarial"), por entender que este seria o "dado mais representativo para aferição indireta da receita".
- xv) Que o critério eleito (art. 336 da Instrução Normativa RFB nº 971/09) diz respeito exclusivamente à apuração indireta do valor da remuneração da

- mão de obra empregada na construção civil e não pode ser utilizado indiscriminadamente para apuração das bases de cálculo do PIS e da COFINS de uma instituição de ensino.
- xvi) Que o art. 8º da Lei nº 8.846/94, que faculta à autoridade tributária utilizar outros métodos de determinação da receita, não confere uma "carta em branco" e deve ser interpretado à luz do art. 148 do CTN, que exige processo regular de arbitramento com contraditório, o que não teria sido observado.
- xvii) Que, ao afastar-se das regras objetivas do art. 6º da Lei nº 8.846/94, o Fisco deveria ter instaurado processo regular para apurar a verdadeira base de cálculo, e não o fazendo, as exigências seriam ilegais.
- xviii) Que aderiu ao PROUNI desde sua implantação em 2005 e sempre cumpriu rigorosamente as obrigações impostas, como a concessão de um grande volume de bolsas de estudo (4.308 em 2011 e 3.371 em 2012), cujos valores superariam em muito as isenções usufruídas.
- xix) Que a isenção do PROUNI é onerosa e a prazo certo (10 anos) e, nos termos do art. 178 do CTN e da Súmula 544 do STF, não pode ser revogada ou modificada por norma legal posterior ou por instrução normativa que imponha novas condições não previstas na lei instituidora.
- xx) Que a suspensão da isenção pela fiscalização, baseada no art. 4º da IN SRF nº 456/2004 (que trata de crimes contra a ordem tributária e débitos fiscais), é ilegal, pois esta instrução teria introduzido condições não previstas na Lei nº 11.096/2005.
- xxi) Que, nos termos do art. 9º, incisos I e II, e §§ 1º e 2º da Lei nº 11.096/2005, a desvinculação da instituição do PROUNI é de competência exclusiva do MEC, e somente após tal ato a RFB poderia suspender as isenções. A ausência desse ato do MEC viciaria a suspensão promovida pela RFB.
- xxii) Que os fatos alegados pela fiscalização para justificar a suspensão (supostos crimes tributários e débitos pendentes) não ocorreram ou não poderiam fundamentar a perda da isenção nos períodos autuados, especialmente porque os débitos previdenciários citados estavam sob discussão administrativa ou foram quitados/parcelados, e as compensações em GFIP não haviam sido glosadas à época.
- xxiii) Que a alegação da DRJ de que a isenção do PROUNI não se aplicaria a entidades beneficentes (como o IESP, portador de CEBAS) é um novo fundamento não constante da autuação original, violando os arts. 142 e 146 do CTN (vedação à alteração do critério jurídico do lançamento pela autoridade julgadora) e o direito de defesa.
- xxiv) Que, mesmo que a IN SRF 456/04 pudesse regulamentar a matéria, ela não poderia restringir o alcance da lei. O art. 8º da Lei 11.096/2005 não faz distinção entre entidades beneficentes e não beneficentes para fins da isenção quando aderem ao PROUNI.

- xxv) Por fim, que a legislação tributária (art. 61 da Lei nº 9.430/96) somente autoriza a incidência de juros sobre o valor do tributo ou da multa isolada (art. 43 da mesma lei), não sobre o montante da multa de ofício, citando jurisprudência do CARF, inclusive da CSRF, em seu favor.

### **Corresponsáveis**

- xxvi) Alegam que a fiscalização e a decisão recorrida fundamentam a responsabilidade solidária exclusivamente no art. 124, I, do CTN, sob o argumento de que seriam os "reais beneficiários dos resultados obtidos das atividades desenvolvidas" pelo IESP.
- xxvii) Que o art. 124 do CTN não tem a abrangência que lhe foi conferida, pois a expressão "interesse comum" possui significado técnico-jurídico restrito, não se confundindo com mero interesse econômico ou fático.
- xxviii) Que o "interesse comum" do art. 124, I, do CTN se caracteriza apenas quando as pessoas estão situadas do mesmo lado da relação jurídica que constitui o fato gerador (e.g., coproprietários de um imóvel em relação ao IPTU), e não quando ocupam posições distintas ou simplesmente se beneficiam economicamente de atos do contribuinte principal.
- xxix) Que a responsabilidade solidária do art. 124, I, do CTN não se confunde com a responsabilidade de terceiros por infrações (art. 135 do CTN), esta última exigindo a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, o que não teria sido demonstrado no caso.
- xxx) Que, sendo pessoas físicas (no caso de Cláudia, José, Bárbara e Sthefano) ou outra pessoa jurídica com suas próprias obrigações (no caso da Sociedade Administradora), não são contribuintes diretos do PIS e da COFINS devidos pelo IESP, o que afastaria a solidariedade do art. 124, I.
- xxxi) Cláudia e José Fernando alegam que a fiscalização não apontou pagamentos de dividendos a eles pelo IESP, mas sim por outras instituições do Grupo UNIESP, que não seriam mantidas pelo IESP.
- xxxii) Bárbara e Sthefano (filhos de Cláudia e José) argumentam que a fiscalização não demonstrou que receberam valores "distribuídos disfarçadamente" pelo IESP. Suas "ligações" com o grupo consistiriam no recebimento de salários de outra pessoa jurídica (União Nacional das Instituições Educacionais de São Paulo), doações de seu pai, participações societárias minoritárias em algumas empresas do grupo e quitação de mútuos com a referida União Nacional, não com o IESP. Alegam não participar da administração ou gestão do IESP.
- xxxiii) A Sociedade Administradora e Gestão Patrimonial Ltda. (holding do grupo) alega que o simples fato de receber aluguéis de empresas do Grupo UNIESP ou ter ocorrido um acréscimo patrimonial não a torna responsável solidária

pelos tributos do IESP com base no art. 124, I, do CTN, pois não há interesse jurídico comum na situação que constitui o fato gerador do PIS e COFINS do IESP.

- xxxiv) Por fim, que a interpretação dada pela fiscalização e pela DRJ ao art. 124, I, do CTN, ao responsabilizá-los, ignora a distinção de personalidades jurídicas e subverte o sistema de sujeição passiva, citando o precedente do STF no RE nº 562.276/PR, que declarou a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei nº 8.620/93 por promover indevida confusão patrimonial.

É o relatório do essencial.

## VOTO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Pois bem, como relatado, trata-se de retorno dos autos após Acórdão 9202-011.548 da CSRF que, que deu provimento parcial ao recurso fazendário apenas para reformar o entendimento da Turma Ordinária, assentando que **a suspensão da isenção do PROUNI pela RFB, diante da constatação de descumprimento dos requisitos legais pela fiscalização, prescinde de um ato prévio de desvinculação do programa por parte do MEC.**

Com o parcial provimento do Recurso Especial, os autos foram retornados a esta Turma Ordinária para que prossiga no julgamento do Recurso Voluntário, debruçando-se sobre as matérias que, no Acórdão nº 1401-002.724, foram tidas como prejudicadas ou tratadas como obiter dictum.

Em suma, deverão ser apreciados no presente momento processual, as seguintes matérias:

- a) A suspensão da imunidade e da isenção tributária;
- b) Aferição da legalidade do arbitramento da base de cálculo do lançamento do crédito tributário, o que inclui a discussão acerca da pertinência da utilização da massa salarial como parâmetro e a adequação da fundamentação legal para tal procedimento de arbitramento;

- c) Análise da aplicabilidade da multa qualificada de 150%, com o exame da efetiva comprovação dos requisitos legais para sua imposição, notadamente a demonstração de dolo, fraude ou simulação por parte do Contribuinte;
- d) Exame da legalidade da atribuição de responsabilidade solidária a terceiros, pessoas físicas e jurídicas;
- e) Apreciação das demais alegações de nulidade e de mérito veiculadas pelo Contribuinte em seu Recurso Voluntário original contra as autuações de PIS e COFINS, agora sob a nova diretriz jurisprudencial de que o ato do MEC não se configura como condição *sine qua non* para a suspensão da isenção do PROUNI pela RFB.

Chamo atenção para o fato de que o Acórdão desta TO reformado pela CSRF foi o Acórdão 1401-002.724, relatoriado pelo então Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, proferido por unanimidade.

Na oportunidade, o Recurso Voluntário do contribuinte foi provido tomando por base dois fundamentos explorados pelo Relator: (i) insubsistência do lançamento em razão da imprescindibilidade de ato declaratório de suspensão da isenção do PROUNI pelo MEC, e; (ii) vício material quanto ao critério adotado para fins de arbitramento (massa salarial).

Em que pese no seu excelente voto o Relator tenha concordado com a gravidade de todos os fatos apurados pela autoridade fiscal, especialmente no que se refere à fragmentação de receitas e existência de grupo econômico de fato, os dois fundamentos acima expostos eram suficientes para fulminar o lançamento.

Passo então a analisar a suspensão da imunidade e da isenção tributária.

#### **Da suspensão da imunidade e da isenção tributária**

Pois bem, superada a premissa da necessidade de ato declaratório do MEC, entendo que o ato declaratório deve ser confirmado.

Quanto à alegação de nulidade do Ato Declaratório a mesma resta prejudicada tendo em vista a decisão da CSRF.

Em relação à arguição da decadência do Ato Declaratório, seja pelos fatos dolosos constatados (e amplamente provados) seja pela falta de recolhimento dos tributos a regra de contagem aplicada é a do art. 173 do CTN.

No mérito, entendo pertinentes as razões já expostas no voto original, acompanhadas por este Relator, pedindo vênias para adotá-las como razões de decidir:

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 manterem 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 inexatidão?

Pois bem.

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 contracorrente de recursos, utilizam-se de funcionários em comum. Não 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 os 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 situação 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 díspares 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, impescinde 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 conclusão 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, torne-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 do 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 pela lei à recorrente 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 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 - mantinham 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 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.

Os fundamentos acima são mais do que suficientes para confirmar o procedimento fiscal e as razões para suspensão da imunidade e da isenção tributária, não havendo o que acrescentar.

Face ao exposto, neste ponto deixo de acolher as preliminares e nego provimento ao recurso voluntário confirmando o Ato Declaratório impugnado.

Entretanto, caminho diverso deve ser adotado quanto ao lançamento do crédito tributário.

### **Lançamento do Crédito Tributário**

Ocorre que, tendo em vista que o entendimento adotado por esta TO acerca da imprescindibilidade de ato declaratório do MEC para suspensão da isenção da recorrente é, por decorrência lógica, precedente à qualquer análise da base de cálculo, um segundo fundamento ficou citado no voto apenas como *obter dictum*.

Tal posição restou consolidada através do Acórdão 1401-004.075, de relatoria da Conselheira Luciana Yoshihara Zanin, que não conheceu Embargos do contribuinte e recebeu a seguinte ementa:

#### **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.**

Não havendo contradição do julgado sobre ponto a que devia se pronunciar, incabível a apresentação de embargos de declaração. EMBARGOS REJEITADOS.

Pois bem. À partir de tal delimitação fática, cumpre ressaltar que o presente Relator estava presente na composição desta TO quando do julgamento do Recurso Voluntário que resultou no Acórdão 1401-002.724.

Trata-se de processo que foi amplamente debatido no referido julgamento, e permaneço convicto e convencido da correção da decisão proferida por esta TO. Entretanto, restando superado o entendimento acerca da imprescindibilidade do ato declaratório do MEC, retornam os autos para análise das demais questões recursais que restaram superadas. Entre elas, o vício material quanto ao critério adotado para apuração da base de cálculo arbitrada.

Desta feita, restando ainda convicto da decisão proferida, este tema subsidiário que foi claramente debatido por esta TO, mas que acabou constando como *obter dictum*, ganha contexto de fundamento principal para manter o provimento do Recurso Voluntário do contribuinte.

Peço vênia para reproduzir o trecho do voto que tratou desse argumento:

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:  $Cst=Cp(sa.sp).Cq(bc.al)$ . 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.

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 de 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 *obter 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.

Permaneço concordando com os argumentos acima expostos.

Como muito bem enfrentado, a própria conclusão a que chegou a fiscalização é absolutamente inconsistente com a sua tese (ao meu ver comprovada) de existência de grupo econômico.

Curioso o fundamento adotado no TVF para justificar a adoção de critério de aferição indireta:

#### Arbitramento da Receita

Assim como o lucro, a receita do sujeito passivo não pode ser extraída da escrita contábil, pois não foi registrada em sua totalidade, uma parcela foi omitida e distribuída de maneira escusa, indevida e ilegal, de modo a beneficiar os controladores, através de operações e simulações conforme descrito neste relatório, por meio de diversas empresas do grupo econômico. Para determinação da base de cálculo das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento, PIS e COFINS, a receita foi aferida indiretamente.

A massa salarial também foi adotada como base para aferição indireta da receita, pelos mesmos motivos, ou seja, sendo o sujeito passivo uma entidade prestadora de serviços, o dado mais representativo para aferição indireta da receita é a sua massa salarial. 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.

Ora, de fato, a receita da contribuinte não era possível de ser completamente extraída da sua escrituração somente, exatamente em razão da comprovada fragmentação e existência de grupo econômico de fato.

À partir de tal constatação deveria a autoridade fiscal ter reunido as receitas das empresas que compunham o grupo econômico de fato para, então, aplicar o disposto no art. 51 da Lei n. 8.981/1995 que estabelece os critérios para fins de arbitramento do IRPJ (o presente lançamento foi realizado no mesmo procedimento fiscal de apuração de IRRF).

Para que a autoridade fiscal pudesse se utilizar da faculdade prevista no art. 8º da Lei 8.846/1996 seria necessário demonstrar a inviabilidade de aplicação de um dos critérios relativos à receita bruta, vez que essa é a base da fundamentação do TVF.

Outrossim, a autoridade fiscal valeu-se de legislação complementar relativa à apuração de contribuições previdenciárias, que possui base de cálculo distinta, para aferição de tributos incidentes sobre receita.

E o pior, o TVF também toma por fundamento o art. 336 da IN 971/2009 que trata de apuração de remuneração de mão-de-obra para avaliação de custo de construção civil! Senão vejamos o que dispõe o capítulo em que está inserido o referido dispositivo:

#### CAPÍTULO III DA APURAÇÃO DA REMUNERAÇÃO DA MÃO-DE-OBRA POR AFERIÇÃO INDIRETA

Art. 335. A escolha do indicador mais apropriado para a avaliação do custo da construção civil e a regulamentação da sua utilização para fins da apuração da remuneração da mão-de-obra, por aferição indireta, competem exclusivamente à RFB, por atribuição que lhe é dada pelos §§ 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991.

Seção Única Da Apuração da Remuneração da Mão-de-Obra com Base na Nota Fiscal, na Fatura ou no Recibo de Prestação de Serviços

Art. 336. O valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços contratados, aferido indiretamente, corresponde no mínimo a 40% (quarenta por cento) do valor dos serviços contidos na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.

Art. 337. Caso haja previsão contratual de fornecimento de material, ou de utilização de equipamentos, ou de ambos, na execução dos serviços contratados, o valor dos serviços contido na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços deverá ser apurado na forma prevista no art. 451, observado o disposto no art. 455.

Ora, os erros cometidos pela autoridade fiscal quanto à apuração da base de cálculo foram elementares, muito embora o excelente trabalho fático probatório relacionado às demais questões auferidas.

Isto, para mim, já é suficiente para reconhecer a insubsistência do lançamento em razão da incerteza e insegurança na apuração da base de cálculo, o que caracteriza vício material a fim de fulminar o lançamento. Ademais, entendo que não seja caso de reconhecer a nulidade do lançamento em razão do vício material mas a sua própria insubsistência no mérito, tendo em vista que além do vício na apuração da base de cálculo o fisco incorreu em erro na fundamentação legal relativa ao arbitramento.

Assim, face ao exposto, em que pese a manutenção da validade do Ato Declaratório, oriento meu voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apenas para julgar insubsistente o lançamento do crédito tributário em razão de vício material na apuração da base de cálculo para fins de arbitramento e erro de fundamentação legal, restando prejudicados os demais argumentos recursais quanto ao crédito exigido aduzidos pelo contribuinte e responsáveis.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva