



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720619/2016-38
ACÓRDÃO	9202-011.548 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	17 de outubro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	INSTITUTO EDUCACIONAL DO ESTADO DE SÃO PAULO - IESP

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.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, exceto quanto ao IRRF. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que não conheciam. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe parcial provimento para afastar a necessidade de que seja editado ato de desvinculação do PROUNI por parte do MEC, para fins de suspensão da isenção/imunidade do PIS e da COFINS, com o retorno dos autos ao colegiado recorrido para análise das demais matérias veiculadas no recurso do sujeito passivo. Votaram pelas conclusões os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros e Fernanda Melo Leal.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente em Exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na origem, cuida-se de procedimento para Suspensão de Imunidade / Perda de Isenção a que alude o artigo 32 da Lei 9.430/96, que resultou na lavratura, **neste processo**, dos autos de infração de PIS, COFINS e IRRF.

A Notificação Fiscal encontra-se às fls. 13374/13404, de onde se extraem as razões de fato e de direito para a suspensão do benefício, que podem ser assim, resumidas:

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 11096/05, que instituiu o Programa Universidade para Todos – PROUNI, no período de 01/01/2011 a 31/12/2012.

O sujeito passivo apresentou suas alegações/defesa prévia às fls. 13838/13975.

Às fls. 15264/15332 consta Parecer Conclusivo confeccionado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em SP, por meio do qual se propôs a suspensão da Imunidade/Isenção para o período de 01/01/2011 a 31/12/2012, pelo descumprimento das condições 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.

À fl. 15334, a Delegada da respectiva unidade da RFB decidiu pela “*suspensão da imunidade tributária por inobservância ao art. 150, IV, “c”, da Constituição Federal de 1988, e art. 14 do Código Tributário Nacional, no período de 01/01/2011 a 31/12/2012. E, ainda, a suspensão*”

da isenção tributária de que trata o art. 15 da Lei n' 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e do art. 8' da Lei n' 11.096, de 13 de janeiro de 2005, para o mesmo período de 01/01/2011 a 31/12/2012".

Ato contínuo, publicou-se o decorrente ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO nº 162/2016, declarando-se a suspensão da imunidade e da isenção no período acima citado – fl. 15337.

O Termo de Verificação Fiscal encontra-se às fls. 15436/15484 e foram arrolados como solidários os seguintes sujeitos passivos:

- 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

O fiscalizado apresentou impugnação ao lançamento às fls. 17929/18006. A solidária Sociedade Administradora e Gestão Patrimonial Ltda, às fls. 18165/18181, os solidários Bárbara e Sthefano, às fls. 18202/18220 e, por fim, os co-obrigados José e Cláudia, às fls. 18242/18259.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande/MS deu parcial provimento às impugnações para exonerar integralmente o crédito tributário do auto de infração de IRF – fls. 18458/18519.

O fiscalizado apresentou Recurso Voluntário às fls. 18548/18624, os solidários Cláudia e José, às fls. 18903/18928, Bárbara e Sthefano, às fls. 18967/18992 e a co-obrigada Sociedade Administradora e Gestão Patrimonial Ltda, às fls. 18997/19020.

De sua vez, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, após negar provimento ao Recurso de Ofício, deu provimento ao Recurso Voluntário – acórdão 1401-002.723 – fls. 19090/19161.

Irresignada, a União interpôs recurso especial às fls. 19163/19177, pugnando, ao final, fosse reformado admitido e provido o recurso para reformar o acórdão recorrido, restabelecendo-se integralmente o lançamento e, sucessivamente, restabelecida a exigência de PIS e COFINS.

Em **15/2/19** - às fls. 19180/19183 - foi dado seguimento **parcial** ao recurso da União, para que fosse rediscutida a matéria "**suspensão da isenção de instituição de ensino do PROUNI**". Não foi dado seguimento quanto á matéria "abrangência da isenção do PROUNI ao Pis e à Cofins".

Intimado do acórdão de julgamento dos recursos de ofício e voluntário, bem como do recurso da Fazenda e do despacho que lhe dera parcial seguimento em 15/3/19 (fl. 19201), o sujeito passivo principal apresentou *Embargos de Declaração* em 22/3/19 às fls. 19208/19218,

suscitando contradição entre a decisão e seus fundamentos, que foram admitidos pelo presidente da turma embargada às 19283/19288.

Em 29/3/19 – fl.19222 – apresentou contrarrazões tempestivas às fls. 19223/19256, propugnando pelo não conhecimento do recurso e, sucessivamente, pelo seu desprovimento e, na hipótese de ser provido, pelo retorno dos autos ao colegiado *a quo* para apreciação dos fundamentos do Recurso Voluntário que deixaram de ser analisados por aquela Turma.

Na sequência, aquele mesmo colegiado ordinário julgou os embargos interpostos, ocasião em que não conheceu deles ao fundamento de que não haveria contradição ou omissão a serem sanadas – acórdão nº 1401-004.083 – fls. 19289/19303.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

O recurso especial é tempestivo (processo movimentado em 24/9/18 – fl. 19162 e recurso apresentado em 7/11/18 – fl. 19178). Havendo questionamento em contrarrazões, passo à análise dos demais pressupostos para a sua admissibilidade.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria “**suspensão da isenção de instituição de ensino do PROUNI**”.

O acórdão vergastado foi assim ementado, naquilo que importa ao caso:

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*.

Sua decisão se deu no seguinte sentido:

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

Conhecimento

Como já relatado, a Fiscalização apurou e apontou diversas irregularidades que deram ensejo à suspensão da imunidade/isenção em relação aos tributos e contribuições administrados pela RFB e à consequente lavratura dos correspondentes autos de infração (**PIS**,

COFINS e IRF, nestes autos), que podem ser assim resumidas, consoante se extrai do relatório fiscal:

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 5172/66, artigo 14, inciso I.
- c) A entidade remunerou seus dirigentes, indiretamente, através da distribuição disfarçada de lucros, Lei 9532/97, artigo 12, §2º, inciso “a”.
- d) A entidade não aplicou integralmente seus recursos na manutenção de seus objetivos sociais, Lei 5172/66, artigo 14, inciso II, e Lei 9532/97, artigo 12, §2º, inciso “b”.
- e) A entidade não apresentou contabilidade regular, Lei 5172/66, artigo 14, inciso III, e Lei 9532/97, artigo 12, §2º, inciso “c”.
- f) A entidade não apresentou documentação que comprove suas receitas e despesas, Lei 9532/97, artigo 12, §2º, inciso “d”.
- g) A entidade não apresentou declaração de rendas conforme disposto em ato da SRFB, Lei 9532/97, artigo 12, §2º, inciso “e”.
- h) A entidade não recolheu as contribuições para a seguridade social retidas nos rendimentos pagos aos empregados, Lei 9532/97, 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 9532/97, 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*.

4) Imunidade tributária da CPP, RAT e Terceiros – CF/1998, artigo 195, §7º.

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 5172/66, artigo 14, inciso I, e Lei 12101/09, artigo 29, inciso V.

c) A entidade remunerou seus dirigentes, indiretamente, através da distribuição disfarçada de lucros, Lei 12101/09, artigo 29, inciso I.

d) A entidade não aplicou integralmente seus recursos na manutenção de seus objetivos sociais, Lei 5172/66, artigo 14, inciso II, e Lei 12101/09, artigo 29, inciso II.

e) A entidade não apresentou CND, ou CPD-EM, dos tributos federais e Certidão de Regularidade do FGTS, Lei 12101/09, artigo 29, inciso III.

f) A entidade não apresentou contabilidade regular, Lei 5172/66, artigo 14, inciso III, e Lei 12101/09, artigo 29, inciso IV.

g) A entidade não apresentou documentação que comprove suas receitas e despesas, Lei 12101/09, artigo 29, inciso VI.

h) A entidade não cumpriu as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária, Lei 12101/09, artigo 29, inciso VII.

Nesse rumo, concluiu o Fisco que o autuado não faria jus a qualquer benefício fiscal, seja ele qual fosse.

E mais, das apurações concluiu também que: *“a principal constatação da fiscalização foi que o sujeito passivo se trata, de fato, de uma sociedade empresária com fins lucrativos.”* E, com isso, ainda asseverou:

De maneira ambiciosa e fraudulenta, sob a máscara da isenção e da filantropia, sem recolher nenhum tributo, em uma verdadeira concorrência desleal para com a livre iniciativa, a entidade experimentou uma expansão invejada por qualquer empresa dita lucrativa. Atualmente possui 62 estabelecimentos, cada um deles

uma faculdade ou universidade, abrangendo agora não somente cidades do Estado de São Paulo, mas também cidades em diversas unidades da Federação.

Além das dezenas de estabelecimentos próprios, a entidade superavitária deu origem a um verdadeiro grupo econômico com centenas de outras empresas, que atuam em diversas áreas de atividade, sob o controle comum do Sr. José Fernando, sua esposa e seus dois filhos. Denominado UNIESP – União dos Institutos Educacionais de São Paulo, o grupo é reconhecido explicitamente em diversos documentos e sítios da internet (www.uniesp.edu.br), fls. 12.378 e 12.379, e formalmente pelo MEC, no despacho SERES/MEC nº 103, de 29 de maio de 2013, fls. 13.433 a 13.435.

Os controladores do grupo econômico são os reais beneficiários dos valores gerados pelas atividades desenvolvidas pelo sujeito passivo, valores estes turbinados pela sonegação tributária perpetrada pelo fraudulento auto enquadramento como entidade imune e isenta dos tributos federais, estaduais e municipais, sem o cumprimento dos respectivos requisitos para tanto.

Como comprovação da desvirtuação da finalidade filantrópica da entidade desde 1999 constam o Ato Cancelatório de Isenção das Contribuições Sociais, nº 216040/001/99 emitido pelo INSS naquele mesmo ano, fl 12.341; e o acórdão de 07 de novembro de 2013, no processo nº 2010.61.00.004993-7/SP, da 4ª Turma do TRF da 3ª Região, fls 12.335 a 12.340, que anulou a resolução nº 49, de 17/03/2005, do CNAS que concedeu o CEBAS ao sujeito passivo, para o triênio de 1998 a 2000. O mérito do acórdão se baseou na comprovação de que o sujeito passivo não se tratava de entidade beneficente de assistência social, destaca-se o seguinte trecho da decisão: “a instituição tem sim, finalidade lucrativa”.

No tocante à questão da fraude, a fiscalização assim pontuou:

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.

Imaginemos uma hipótese absurda, um trabalhador com salário de R\$ 2.000,00 / mês, ao longo de determinado ano, obtém irregularmente dois CPF, faz duas DIRPF e declara metade do salário em cada declaração, com o objetivo de omitir que ultrapassou o limite de isenção, e assim, suprimir os tributos que incidem sobre o salário total. Decorreria desta prática hipotética que: nenhum dos dois CPF estaria em situação regular, assim como nenhuma das duas declarações estaria correta, além da existência de débito tributário de responsabilidade deste trabalhador.

Tão absurdamente agiu o sujeito passivo e o grupo econômico UNIESP. Cada estabelecimento de ensino superior mantido pelo grupo estava (e ainda está) irregular quanto: a identificação da personalidade jurídica; a situação do CNPJ; e os respectivos registros contábeis. Nenhuma das duas contabilidades atribuídas a cada estabelecimento de ensino reflete a real e integral movimentação daquele estabelecimento

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.

Diga-se, ainda neste ponto, que a discussão acerca da procedência, ou não, da suspensão da Imunidade Tributária da CPP, RAT e Terceiros (**item 4 acima**) encontra-se definitivamente decidida em desfavor do contribuinte nos autos do processo 19515.720620/2016-62.

A decisão objurgada foi desenvolvida pelo Relator do voto condutor da seguinte forma, no que foi acompanhado, **sem ressalvas**, pelos demais integrantes do colegiado.

1 – Passou pelas arguições de nulidade do lançamento.

Asseverou que haveria nulidade no lançamento pelo fato de o Fisco ter equivocadamente distorcido a base de cálculo do lançamento. Todavia, afirmou e reafirmou textualmente que tal análise e sua conclusão estariam se dando como um mero *obter dictum*, na medida em que seria outra a *ratio decidendi* para dar provimento ao recurso voluntário. Confira-se o seguinte fragmento do voto:

No caso concreto, a fiscalização estabeleceu corretamente os critérios material, temporal e espacial, que tratam da proposição antecedente na regramatriz 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.

2 – Destacou a alegação de decadência em relação à notificação da suspensão e o ADE de suspensão da imunidade e isenção.

Diferentemente do tópico anterior, aqui sequer houve a análise e exposição de sua conclusão sobre o tema. Avançou-se para adentrar diretamente ao mérito.

3 – Analisou uma a uma as acusações de descumprimento legal que motivaram os atos de suspensão da isenção/imunidade.

Adiantou sua conclusão no sentido de entender 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.”*.

Organizou a análise dos pontos segundo os seguintes temas:

Grupo Econômico de Fato – assim concluiu: *“Pelo que foi amplamente exposto, entendo que a fiscalização comprovou a existência do Grupo Econômico de fato Grupo Uniesp.”* A conclusão partir das seguintes constatações:

- Entrega de 2 (duas) DIPJs para cada ano calendário;
- Empresas diferentes estabelecidas em um mesmo endereço;
- Empresas sujeitas a controle de uma holding;
- Contratos de aluguel entre as empresas do grupo; e
- Confusão Patrimonial

Distribuição de parcela de seu patrimônio e inaplicação integral de seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais – assim concluiu: *“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.”*

Débito com a seguridade social – assim concluiu: *“A recorrente também estava em débito com a seguridade social.”*

Contabilidade imprestável – assim concluiu: *“Desta forma, foi comprovada a imprestabilidade da contabilidade da recorrente.”*

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

Foi justamente nesse tópico que o Relator, após entender pela correção na utilização do lucro arbitrado¹, assentou que haveria nulidade no lançamento e, a essa análise e conclusão, estabeleceu tratar-se de *obiter dictum*, o que foi reafirmado pelo colegiado por ocasião do julgamento dos ED aviados pelo contribuinte.

Suspensão da isenção do Prouni.

Aqui é que repousa o foco do apelo da União.

De plano, registrou o Relator que 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, os Atos Declaratórios de Exclusão poderiam amparar o lançamento fiscal aqui discutido.

Todavia, asseverou que como o recorrido também teria aderido ao PROUNI, programa que possui regras próprias, a ausência de ato expedido pelo Ministério da Educação acabou por inviabilizar a suspensão declarada pelo já citado ADE.

E, ao final, afastou o fundamento adicional da DRJ segundo o qual a lei que rege o PROUNI não se aplicaria a entidades sem fins lucrativos.

4 - Deixou de se pronunciar em relação a demais argumentos.

Em razão do julgamento, entendeu – textualmente – prejudicados os questionamentos quanto à aplicação da multa qualificada, dos juros sobre a multa de ofício e da atribuição da responsabilidade solidária.

Nesse ponto, abre-se um parêntese para ressaltar, que por ocasião do julgamento dos embargos interpostos pelo sujeito passivo, o colegiado ordinário consignou que a temática da necessidade de ato de desvinculação do PROUNI - de edição do MEC - teria sido considerado pela

¹ 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.

Turma como prejudicial de mérito, tornando-se desnecessário o prosseguimento da análise no tocante às demais matérias. Confirma-se os seguintes trechos do voto condutor:

Após afastar as alegações preliminares, o então relator no início das razões de mérito, já deixava claro que acolheria o argumento recursal relativo à falta de ato do Ministério da Educação para desvincular a Recorrente do PROUNI, sendo essa a sua razão de decidir. E isto ficou bem claro ao longo de todo o seu voto.

Entretanto, como também deixou extremamente claro, mesmo sendo questão que não precisaria ser enfrentada caso o primeiro argumento de mérito fosse (como foi) acolhido, o então Relator em respeito ao trabalho realizado pela autoridade fiscal, optou por tecer comentários a respeito do procedimento de arbitramento realizado. E assim o fez:

[...]

A meu ver a decisão Embargada foi absolutamente clara, e sequer precisaria enfrentar a questão relativa ao erro na apuração da base de cálculo do arbitramento, isto porque, ao concluir que para suspender a isenção da Embargante, por meio de Ato Declaratório de Exclusão por parte da RFB, dever-se-ia preceder à sua desvinculação do PROUNI por meio de ato expedido pelo Ministério da Educação (MEC), tal argumento é prejudicial aos demais.

Não há como se acolher a tese da Embargante de que os argumentos são autônomos e poderiam ser acatados conjuntamente. Não há o que se falar em correção da base de cálculo se a Embargante sequer poderia ter sido exigida do crédito tributário.

Neste ponto discordo do Despacho de Admissibilidade por entender que não se tratam de matérias autônomas, mas sim de matéria subsidiária.

Isto porque, caso superado o mérito quanto à necessidade de desvinculação do PROUNI por meio de ato expedido pelo Ministério da Educação (MEC) é que seria necessário proceder à análise dos demais argumentos de mérito.

Não há como se acolher a tese da Embargante de que os argumentos são autônomos e poderiam ser acatados conjuntamente.

No julgamento embargado o então Relator, apesar de desnecessidade de enfrentar tal questão, fez questão de fazê-lo em respeito ao trabalho do agente fiscal, e isto ficou absolutamente claro no seu voto.

O fato é que a embargante busca defender tal tese em razão de o Recurso Especial da Fazenda ter sido admitido na matéria relativa à necessidade de desvinculação do PROUNI, isto porque, caso acolhido, restaria a esta TO enfrentar as demais razões que restaram prejudicadas.

É fácil compreender a lógica e intenção da Embargante, entretanto acaba buscando garantir o seu êxito através do meio recursal inadequado, mesmo diante de uma decisão absolutamente clara e coerente.

Note-se, com isso, que a referência feita pelo colegiado recorrido – ao analisar os embargos propostos pelo sujeito passivo – foi no sentido de entender que a temática atinente ao suposto vício na “aferição da base de cálculo do arbitramento do lucro e das receitas a serem tributadas” – especificamente essa ! – não compôs as razões de decidir da turma para que fosse dado provimento ao seu recurso.

E não poderia ser diferente, já que o despacho que deu seguimento aos Embargos assim pontuou a insurgência:

Em breve síntese, alega a embargante a existência de contradição no acórdão embargado, pois, embora tenha inicialmente afirmado que (i) a questão referente à aferição da base de cálculo do arbitramento do lucro e das receitas a serem tributadas seria tratada como fundamento obiter dictum, (ii) o voto condutor também o empregou como ratio decidendi para, ao lado da questão referente à falta de ato do Ministério da Educação para desvincular a recorrente do PROUNI, afastar o lançamento.

Feito o registro, sigamos.

Em seu recurso, advoga a União que *“a desvinculação da entidade pelo MEC é apenas uma das hipóteses de suspensão da isenção tributária, mas não a única, conforme se infere da leitura conjugada do art. 8º da Lei 11.096/05 c/c a Instrução Normativa SRF 456/2004, art. 5, ...”*

Ainda sustentou que, não bastasse, as instituições de educação sem fins lucrativos **benéficas de assistência social** sequer fariam jus ao benefício previsto no art. 8º da Lei nº 11.096/05.

Para tanto, indicou o acórdão de nº **1201-001.156** como paradigma do dissídio interpretativo que intenta ver resolvido a seu favor.

De sua vez, pugnou o recorrido pelo não cabimento do apelo especial, notadamente em relação aos 3 (três) seguintes pontos:

Extensão do pedido no REsp. A União teria pleiteado o restabelecimento integral do lançamento e, apenas subsidiariamente, a exigência de PIS e COFINS, sendo que em relação ao IRF teria havido um fundamento autônomo não abordado no apelo.

Nesse ponto, penso assistir razão à recorrida.

O colegiado *a quo*, no tocante ao IRF, houve por bem negar provimento ao Recurso de Ofício encampando, **também** como razões de decidir, aquelas expendidas pelo colegiado de primeira instância, no sentido de que o artigo 44 da Lei 8.541/92, que teria dado lastro ao lançamento, fora revogado pelo artigo 36, IV da Lei 9.249/95, sendo que essa matéria, sob esse aspecto, não fora veiculada pela Fazenda Nacional em seu recurso. Confira-se o seguinte trecho do voto condutor:

Além da falta de fundamentação legal para exoneração do lançamento do IRRF, há uma questão prejudicial que impõe um vício ao lançamento fiscal.

É que, conforme se verá adiante, o lançamento será exonerado por falta de ato do Ministério da Educação para desvincular a recorrente do Programa Universidade para Todos PROUNI. Assim, por qualquer ângulo que se aviste, o recurso de ofício deve ser negado.

Com efeito, a temática abordada pela União em seu apelo, caso conhecido o recurso, não será suficiente ao restabelecimento do IRRF, de sorte que o seu conhecimento deve se dar apenas parcialmente.

Matéria não tratada no voto vencedor do paradigma. Nesse ponto, advoga o recorrido que a matéria admitida à rediscussão não teria sido abordada no voto vencedor do paradigma, mas apenas naquele vencido.

Passemos, então, à análise do paradigma.

Registre-se, de plano, que a divergência deve ser extraída do confronto entre as decisões recorrida e paradigma e, sob este aspecto, há de se examinar a dinâmica do julgamento e não apenas de forma isoladamente o voto vencido ou o vencedor. Vejamos:

Como se observa do relatório do acórdão, lá se analisou, tal como aqui, a procedência dos Atos Declaratórios Executivos de nº 103/2010 e 7/2011 que suspenderam a imunidade e isenção em relação ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Lá, negou-se provimento ao recurso voluntário.

A matéria devolvida a esta instância foi lá tratada – pelo Relator - como preliminar, enquanto que na análise de mérito procurou enfrentar as aventadas violações legais que teriam motivado a suspensão da isenção/imunidade, quais sejam:

Dos salários pagos aos dirigentes e familiares (*deu razão ao sujeito passivo*);
Do pagamento de planos de saúde e viagens aos dirigentes (*deu razão ao sujeito passivo*);
Da ausência de previsão estatutária de destinação do patrimônio para congênere (*deu razão ao sujeito passivo*); e
Suspensão da Isenção prevista no artigo 8º da Lei 11.096/056. Da alegação de violação da Lei do Prouni e da desqualificação da gratuidade praticada pela instituição (*deu razão ao Fisco*).

De sua vez, o voto vencedor abordou o tópico atinente à *remuneração de dirigentes*, análise essa que se mostrou necessária e **suficiente** para a negativa de provimento do recurso voluntário, tal como decidido pelo colegiado.

Vê-se, portanto, que não havia qualquer lógica, necessidade ou mesmo razoabilidade em se exigir que o voto vencedor contemplasse o exame da matéria aqui sob

análise, na medida em que ela foi suficientemente enfrentada pelo Relator em sentido desfavorável às pretensões do sujeito passivo, direção na qual caminhou a decisão colegiada. Confira-se a análise empreendida no voto vencido, que foi, em verdade, vencedor em relação à matéria devolvida a esta 2ª Turma:

Ora, não é crível o argumento da Recorrente de que caberia à Receita Federal regulamentar somente a concessão das isenções, e não a eventual suspensão que caberia, somente, ao MEC.

Tratando-se de regras de isenção tributária, não faz qualquer sentido atribuir ao MEC a responsabilidade exclusiva pelo cumprimento de todos os requisitos legais para gozo dos benefícios fiscais.

A Lei n. 11.096/05 é clara ao dispor que no caso de descumprimento dos termos assumidos no ato de adesão ao Prouni, o MEC poderá desvincular a entidade do programa, hipótese em que, as isenções fiscais seriam suspensas.

Em outras palavras: a desvinculação da entidade é uma das hipóteses de suspensão da isenção tributária, mas não é a única.

Para manutenção do benefício fiscal da isenção, a entidade precisa, logicamente, manter no Prouni, contudo precisa também, cumprir outros requisitos previstos na própria Lei 11.096/05 e na IN SRF 456/04. O objeto deste processo não é a manutenção ou não da Recorrente no Prouni, mas a suspensão ou não das isenções, em razão do não cumprimento integral dos requisitos legais e normativos.

Além disso, não prospera o argumento de ilegalidade da IN SRF456/04, por ter esta regulamentado a MP 213 de 10/09/04 e não ter sido substituída após a conversão da mencionada MP em Lei (Lei n. 11.096/05).

Isso porque, ressalte-se, não houve alterações quanto às regras de adesão ao Prouni e respectivos benefícios fiscais, ora em discussão, quando da conversão da MP em Lei. Se a MP produz efeitos de lei desde sua criação, foi regulamentada como tal e, após isso, convertida em Lei, sem alterações, não há que se falar em ilegalidade da respectiva regulamentação.

Passo seguinte, temos que a IN 456/04, traz todas as regras aplicáveis a concessão e suspensão da isenção fiscal, prevendo, como uma das hipóteses de suspensão, a desvinculação da entidade ordenada pelo MEC.

Em suma, mesmo que a desvinculação ordenada pelo MEC não tenha ocorrido, nada obsta que a Receita Federal, com base nas demais hipóteses ou requisitos prevista na IN 456/04, venha suspender a isenção fiscal aplicada às entidades aderentes ao Prouni.

Ao final, o relator ainda enfrentou a alegação de que haveria posicionamento do STF no sentido da competência absoluta e inarredável do MEC para desvinculação do PROUNI, quanto então frisou que a discussão dos autos não seria a desvinculação da Recorrente do

PROUNI, mas sim a suspensão da isenção fiscal por descumprimento dos requisitos para a respectiva manutenção do benefício, que, certamente, não seria somente a adesão da entidade e sua posterior manutenção no programa.

Pode-se dizer, com isso, que a aquiescência à abordagem do Relator está implicitamente registrada no voto vencedor, ao ter avançado no enfrentamento de matéria de mérito que entendeu também desfavorável aos interesses daquele recorrente.

Com efeito, em que pese o esforço argumentativo do recorrido, não vejo qualquer plausibilidade em suas alegações. Sem razão, pois.

Ausência de demonstração da divergência de forma analítica. Aqui, aduz o recorrido que não teria havido a demonstração da divergência, além do quê, tal matéria, qual seja, a possibilidade ou não de entidades beneficentes de assistência social fruírem da isenção do PROUNI, não teria fundamentado o lançamento, tendo sido, inclusive, abordada pelo relator do recorrido como mero *obiter dictum*.

Melhor sorte não socorre o recorrido.

Definitivamente, o recorrente se desincumbiu de seu ônus de demonstrar a divergência interpretativa. Confira-se os seguintes excertos do REsp:

O colegiado *a quo*, **como razão de decidir**, adota a seguinte fundamentação:

[...]

Aqui, transcreveu e destacou os pontos essenciais a demonstrar os fundamentos que seriam atacados e confrontados com o paradigmático. E prosseguiu:

Logo, o colegiado *a quo* decidiu cancelar o lançamento em razão da falta de desvinculação do contribuinte ao PROUNI por ato expedido pelo Ministério da Educação (MEC).

Ao assim decidir, o colegiado *a quo* diverge claramente do entendimento firmado pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF no acórdão nº 1201-001.156, cuja ementa segue integralmente transcrita:

Já aqui, transcreveu e destacou trechos, desta vez do paradigmático, no qual, em circunstância semelhante a dos autos, vazou-se a tese de seu interesse.

O colegiado *a quo* decidiu cancelar o lançamento em razão da falta de desvinculação do contribuinte ao PROUNI por ato expedido pelo Ministério da Educação (MEC).

Diversamente, o acórdão paradigma **rejeita a alegação de que o** lançamento fiscal deveria ter sido precedido de desvinculação do Prouni por ato do MEC. Entende que, nos termos do art. 8º da Lei nº 11.096/05, a desvinculação da entidade é apenas uma das hipóteses de suspensão da isenção, mas não a única. Ou seja, uma vez descumpridos os requisitos previstos na Lei nº 11.096/05 e na IN SRF 456/04, a Receita Federal pode promover a suspensão da isenção aplicadas às

entidades aderentes ao Prouni, independentemente de prévia desvinculação ordenada pelo MEC.

Ademais, observa-se que no acórdão paradigma entendeu-se que as instituições de ensino sem fins lucrativos beneficentes de assistência social sequer podem fruir do benefício do art. 8º da Lei nº 11.096/2005, ponto que também destoa do acórdão recorrido.

De fato, restou cabalmente demonstrada a divergência interpretativa no tocante à necessidade de se haver um ato do MEC para desvincular a IES do PROUNI como condição necessária à suspensão da isenção conferida pelo artigo 8º da Lei 11.096/2005.

Melhor sorte não socorre o recorrido quando sustenta que a temática acerca da não aplicação dessa lei às entidades beneficentes de assistência social não poderia se prestar a servir de fundamento para a aferição da divergência, eis que não teria servido de alicerce para o lançamento, além de ter sido citado pelo Relator do recorrido como *obiter dictum*.

Como registrado acima, por ocasião dos embargos propostos pelo aqui recorrido, não se instou o colegiado embargado a se manifestar quanto a essa abordagem, se seria mero *obiter dictum*, ou se seria estaria compondo as razões de decidir daquela turma, como fez o embargante em relação à temática do alegado vício na “*aferição da base de cálculo do arbitramento do lucro e das receitas a serem tributada*”. Talvez tenha sido pelo fato de que em relação a esse ponto, o paradigma indicado tenha vazado entendimento do sentido pretendido pelo recorrente.

A matéria devolvida, como delimitada e estabelecida acima, comporta argumentos de direito que vão desde a aplicação da lei ao contribuinte segundo a sua natureza, efetivamente enfrentado pelos colegiados recorrido e paradigmático em relação a sujeitos passivos de semelhante segmento (*Instituição de Ensino Superior*), indo até a questão da imprescindibilidade do ato de desvinculação do MEC, que aqui seria o ponto nodal da discussão.

Em outras palavras, penso que ambas as abordagens configuram-se argumentos que visam rechaçar ou reafirmar, conforme o caso, a imperatividade da exigência daquele ato do MEC e que foi enfrentado pelo recorrido, não de forma despretensiosa, mas como uma de suas razões de decidir para concluir pela necessidade do referido ato.

Se assim não o fosse, haveria a possibilidade de a Fazenda Nacional interpor embargos visando pronunciamento do colegiado acerca da interpretação conferida pelo de primeira instância – forte no inciso IV do artigo 489 do NCPC - ainda que, ao final, fosse decidido pelo colegiado pelo seu afastamento sob a justificativa de **que estar-se-ia inovando ou modificando os fundamentos do lançamento**, oportunizando a interposição de recurso com esteio, por exemplo, na matéria – “**modificação do fundamento do lançamento**”. Mas não foi isso que ocorreu. O colegiado houve por bem enfrentar o assunto, quando concluiu que a lei que rege o PROUNI em momento algum teria feito discrepância da forma como enxergado pela DRJ.

Vejamos os termos do voto nesse ponto:

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.

Com efeito, não vejo reparos a serem promovidos no despacho de prévia admissibilidade da lavra do presidente da câmara recorrida, razão pela qual encaminho por conhecer do recurso com a amplitude pretendida pela recorrente no que tange à **“suspensão da isenção de instituição de ensino do PROUNI”** em relação aos tributos aqui tratados – PIS e COFINS.

Mérito.

Quanto ao mérito, o ponto fulcral é justamente definir se há, ou não, a necessidade da edição de um ato prévio pelo Ministério da Educação que desvincule a entidade beneficente de assistência social do PROUNI, pare que, a partir de então, se promova a cobrança do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, ainda que tenha sido efetivamente imputado o descumprimento de requisitos da legislação tributária por parte da Fiscalização da RFB.

Pois bem.

É incontroverso, a essa altura, que o recorrido aderira ao PROUNI e que descumprira alguns dos requisitos necessários para a fruição da imunidade conferida pelo artigo 150, IV, “c” da CRFB/88 e da isenção concedida pelo artigo 15 da Lei 9.532/97, tanto o é que o Relator do recorrido destacou que se a isenção estivesse ancorada apenas na Lei 9.532/97, os ADE aqui em discussão poderiam amparar os lançamentos. Repise-se, mais uma vez, que os seus pares o acompanham sem ressalvas, de sorte que não houve votos pela conclusão.

De outro giro, o autuado não rechaça a sua condição de “Entidade Beneficente de Assistência Social” estampada no CEBAS, consoante afiançou o julgador de primeira instância.

Note-se, por oportuno, o que foi consignado pelo relator do recorrido:

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.

E foi além, aquiesceu com a Fiscalização, que noticiou que a autuada estaria em débito com o sistema de seguridade social. Veja-se o seguinte excerto do voto condutor do recorrido:

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 (efl. 15.473):

[...]

Vale ressaltar que em razão da conclusão a que chegou o Fisco e até aqui não refutada, no sentido de que a autuada possuiria fins lucrativos, é de se reconhecer que a ela não se aplicaria a isenção qualificada a que dispõe o artigo 150, VI, “c” da CRFB/88, voltada, no caso, ao IRPJ, *verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir **impostos** sobre:

c) patrimônio, 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, atendidos os requisitos da lei;**

O mesmo se pode dizer em relação à isenção conferida pelo artigo 15 da Lei 9.532/97, no tocante ao IRPJ e à CSLL. Veja-se:

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, **sem fins lucrativos.** (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

Perceba-se, corroborando o acima consignado, que após analisar as imputações voltadas à suspensão da imunidade/isenção conferidas pelo artigo 150, VI, “c” da CRFB/88 e pela Lei 9.532/97 e **concluir pela procedência da acusação fiscal**, o colegiado *a quo* passou a examinar as disposições da Lei do PROUNI, além do disciplinamento veiculado na IN SRF 456/04, quando então assentou a aqui contestada necessidade fosse emitido pelo MEC, ATO desvinculando o sujeito passivo do Programa. Confira-se:

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.

Nesse contexto, penso ser necessário abordar a questão, fixada no recorrido, e no paradigma (*ao final do voto vencedor*) em sentido oposto, concernente à aplicação da isenção estatuída no artigo 8º da Lei 11.096/2005 a contribuintes “entidades beneficentes”.

Disse o recorrido 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.”

De outra banda, assentou o colegiado paradigmático que:

A adesão ao Prouni não é condição bastante à fruição do benefício do art. 8º da Lei nº 11.096, de 2005. Consoante art. 1º da IN SRF 456, de 20043, apenas as instituições privadas de ensino superior, com fins lucrativos ou sem fins lucrativos não beneficentes podem fruí-lo, não se enquadrando a interessada nesse rol, pois que a sua adesão ao programa se deu a título de instituição de ensino superior sem fins lucrativos beneficente de assistência social. (fl. 1.677).

Não obstante, as exigências do art. 11 da Lei nº 11.096, de 2005, por dizerem respeito a entidades beneficentes de assistência social, não consubstanciam requisitos para gozo do benefício do art. 8º, de maneira que, malgrado o árduo trabalho da fiscalização no sentido de comprovar o seu descumprimento, a suspensão da isenção foi desnecessária, como dito alhures.

Pois bem.

Quanto a este ponto, principia o autuado ao rechaçar o argumento trazido ao contencioso pela DRJ no sentido de que a entidades beneficentes de assistencial social sem fins lucrativos não fariam jus ao benefício estabelecido no artigo 8º citado alhures na medida em que estaria introduzindo novo fundamento no lançamento em alegada ofensa aos artigos 142 e 146 do CTN.

E, passando ao mérito, advogou a tese de que mesmo as instituições sem fins lucrativos beneficentes que, por via de regra, gozam da imunidade de impostos e contribuições estariam aptas a aderir ao PROUNI, valendo-se da isenção preconizada no artigo 8º, caso cumpridas as exigências dispostas na referida lei.

Quanto à insurgência de que teria havido a introdução de um novo fundamento, cumpre destacar que trata, o caso em exame, de RESP aviado pela União, sendo que competiria ao então recorrido, uma vez cientificado do seguimento deste apelo, apresentar seu Recurso Especial – se assim o entendesse - com a indicação de paradigmas e observadas as normas regimentais. Diga-se, por oportuno, que o sujeito passivo tomou ciência dos acórdãos de recurso voluntário e de seus embargos em data posterior ao seguimento dado ao presente RESP, razão pela qual, este voto não abordará essa temática.

Antes de adentrar ao tema, reafirmo, por oportuno, o entendimento segundo o qual referida análise não transbordaria o escopo da matéria devolvida. A uma, por se tratar de fundamento trazido ao contencioso ainda em sua fase inicial, em relação ao qual se garantiu a ampla defesa e o contraditório ao fiscalizado, e que está umbilicalmente ligado à dinâmica do lançamento, além de efetivamente ter sido abordado pelos colegiados recorrido e paradigma; a duas, por entender que, em assim sendo, não haveria qualquer violação aos artigos 142 e 146, ambos do CTN.

Note-se que para a definição da matéria devolvida, intitulada “suspensão da isenção de instituição de ensino do PROUNI”, pode ser que se venha concluir que ela sequer se aplicaria ao recorrido.

Diz o artigo 142 que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”, sendo que, sob essa perspectiva, não se pode afirmar tenha a DRJ realizado qualquer uma dessas aferições em substituição à autoridade lançadora, ou que esta tenha deixado de promovê-las.

No que toca ao artigo 146, a conclusão de sua análise leva à mesma sorte do acima exposto. Vejamos sua redação:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade

administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Tenho que essa modificação introduzida em razão de decisão administrativa ou judicial nos critérios jurídicos adotados no lançamento se refere àquela promovida de ofício pela autoridade administrativa, a que alude o inciso III do artigo 145 do CTN, e não às alterações por ventura havidas ao longo da marcha processual, em relação as quais é inclusive assegurado ao sujeito passivo a oportunidade de contraditá-las na forma da alínea “c” do § 4º do artigo 16 do Decreto 70235/72. Além do quê, penso que esses critérios jurídicos utilizados no lançamento, cuja alteração estaria sendo vedada, está a se referir àqueles estabelecidos em atos normativos expedidos pela administração tributária, a exemplo de instruções normativas e soluções de consultas, consoante inclusive estabelece o § 12 do artigo 48 a Lei 9.430/96, *verbis*:

Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

[...]

§ 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dado ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial.

Reforça ainda o entendimento acima, a meu ver e em certa medida, o que dispõe o § único do artigo 100 do CTN, no sentido de que a observância das normas complementares – uma vez modificadas - excluiria a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

É bem verdade que por ocasião do lançamento a autoridade fiscal inaugura e externa, ainda que de forma mínima, a interpretação de determinada norma para sua aplicação ao caso concreto. Todavia, por vezes, em razão das alegações e direcionamentos dados pelos autuados em seus recursos, não é incomum que a resposta vazada pelos órgãos judicantes em razão da devolução da matéria pelo sujeito passivo – e esse parece-me ser o ponto – implique a interpretação da legislação não necessariamente no mesmo sentido do lançamento, seja de forma favorável ao recorrente, seja de forma desfavorável, desde que, em relação a esta última, não haja a sub-rogação do julgador nas atribuições estabelecidas naquele artigo 142.

Com efeito, não vejo problema na utilização desse argumento pela decisão de primeira instância quando – *ao aferir a legalidade do lançamento que assim é presumidamente introduzido no mundo jurídico* - é dado ao autuado a oportunidade de contra ele se manifestar no curso do contencioso, garantindo-lhe a ampla defesa e o contraditório em mais de uma instância julgadora.

Não se trata, pois, de aperfeiçoar o lançamento, inovando ou modificando os seus fundamentos, mas sim de fundamentos trazidos ao contencioso que derivaram da própria dialética processual. O lançamento foi promovido em razão da constatação de que o fiscalizado

não faria jus à imunidade e/ou isenção em relação aos tributos então exigidos e, para tanto, o Fisco relatou uma série de constatações fáticas que o levava concluir pela violação dos dispositivos que, a rigor, poderiam lhe conceder os benefícios. Em contraponto à alegação de que, na forma da Lei 11.096/2005, deveria haver um ato de desvinculação de edição do MEC, é que sobreveio ao contencioso a interpretação da sua não aplicação ao caso em concreto.

Ademais, por dever de cautela, o tema foi extensa e competentemente abordado também pelo recorrido em suas contrarrazões no tópico que intitulou “III.2.2 - IMPROCEDÊNCIA DESSE NOVO ARGUMENTO TRAZIDO PELA R. DECISÃO RECORRIDA”

Fixado o ponto acima, passo ao deslinde desse tema, é dizer, a questão da aplicação daquele artigo 8º da Lei 11.096/05 ao recorrido.

Não obstante o intuito lucrativo evidenciado, cumpre destacar que as isenções outorgadas pelo artigo 8º da Lei 11.096/05 possuem também, como destinatários, **as IES com fins lucrativos**, consoante estabelece seu artigo 5º.

Ressalta-se, de plano, que tal normativo, além de instituir o Programa Universidade para Todos - PROUNI, **regula a atuação de entidades beneficentes de assistência social no ensino superior**; e é voltada ao seguinte público:

- Instituição Privada de Ensino Superior, com ou sem fins lucrativos, **não beneficentes**, que aderir as regras do PROUNI. (art. 5º)
- **Entidade Beneficente** de Assistência Social que atue no ensino superior e que aderir ao PROUNI (art. 11). Em relação a essas entidades, o parágrafo 2º do artigo 11 abriu a possibilidade de elas reaverem o CEBAS, anteriormente indeferido pela inobservância da gratuidade mínima, e apresentá-lo ao INSS/RFB para pleitear a isenção das contribuições previdenciárias de que trata o artigo 55 da Lei 8.212/91.

Nesse ponto, penso que no que concerne às **entidades beneficentes**, a adesão ao PROUNI, com o oferecimento de bolsas na forma como estabelecida no Programa, teria consequência/reflexo apenas junto às contribuições a que alude aquele artigo 55. Tratou-se, em verdade, de uma opção às exigências postas em outros normativos no que tange ao exercício da atividade assistencial beneficente.

No que se aplica, de outro lado, às **entidades não beneficentes**, referido diploma confere isenção do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS às IES que aderirem ao PROUNI, concedendo bolsas de estudo integrais e/ou parciais especificadas nos seus artigos 1º a 4º. O benefício, que passou a ser calculado na proporção da ocupação efetiva das bolsas devidas, **uma vez cumpridas a exigências no tocante ao oferecimento dessas bolsas**, teria vigência de 10 anos, renováveis por iguais períodos, a contar do respectivo termo de adesão.

De fato, o artigo 8º da Lei 11.096/2005 prescreve que são isentas do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS as Instituições de Ensino Superior privada, com fins lucrativos ou sem fins lucrativos **não beneficentes** que aderir ao PROUNI e nele se mantiver. Os artigos 5º ao 7º estabelecem as

condições para o ingresso e manutenção no programa. O 9º, a fiscalização pelo MEC e a aplicação das correspondentes penas.

Em suma, a Lei 11.096/05, ao alcançar as **entidades beneficentes** de assistência social, o fez no sentido de facultar ao sujeito passivo, uma outra forma de exercer a atividade beneficente por meio da concessão de bolsas de estudo de ensino superior – na forma estabelecida no PROUNI – para fins de que fosse pleiteada a isenção das contribuições previdenciárias a que alude o artigo 55 da Lei 8.212/91.

Ainda que assim não o fosse; ainda que se entenda que tais isenções, *a priori*, se estenderiam ao recorrido, o ponto é que a sua suspensão para fins de constituição dos créditos, não poderia, ou melhor, jamais poderia ser condicionada à desvinculação do autuado do PROUNI por ato do MEC, como entendeu o colegiado *a quo*.

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

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

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

- 1 – **Violação à legislação tributária:** a prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária, bem assim a falta de emissão de notas fiscal; e não comprovação da regular quitação dos tributos (*art. 4º e § único da IN 456/04*) – Infrações essas que devem ser identificadas pela RFB, que observará o procedimento estabelecido no § 1º e ss do artigo 5º daquela IN 456/04; e
- 2 – **Violação à legislação do PROUNI:** o descumprimento das obrigações atinentes ao oferecimento das bolsas na forma como estipulada no diploma e no termo de adesão ao Programa (*art.9º do artigo 11.096/05*). Infração essa que deve ser identificada pela MEC, que providenciará a desvinculação do sujeito passivo, após a instauração de procedimento administrativo, assegurado o contraditório e direito de defesa. Mesmo nessa hipótese, a suspensão da isenção deve observar o rito preconizado no artigo 32 da Lei 9.430/96.

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

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

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

Sobre esses pontos, o colegiado *a quo* parece-me ter chancelado as constatações do Fisco, **consoante excerto acima colacionado**, limitando-se a exigir, para a validade do lançamento, houvesse o propalado ato próprio de desvinculação do MEC. Note-se que não há o registro de que o relator teria sido acompanhado pelas conclusões.

Em contrarrazões, o recorrido insiste na exclusividade do MEC na suspensão da isenção por meio do Ato de Desvinculação do PROUNI, sem o que o Fisco não poderia lavrar os autos de infração correspondentes.

Defende ainda o recorrido que pelo fato de a isenção em tela ser concedida mediante contrapartidas promovidas pelo sujeito passivo, estar-se-ia diante da isenção onerosa e a prazo certo a que alude o artigo 178 do CTN, gerando, pois, direito líquido e certo para o seu beneficiário.

Não comungo desse entendimento.

Quanto a este último argumento, impõe-se destacar que o artigo 178 traz ressalva à revogação e/ou modificação - **por lei** - quando a isenção houver sido, **também por lei, concedida por prazo certo e de forma onerosa**, não querendo dizer, com isso e em absoluto, que referida isenção não possa ser suspensa uma vez constatado, pela autoridade tributária, a não observância das condições postas pela lei isentiva.

Ademais, o que se tem aqui, em verdade, é uma isenção concedida mediante condições, e não por prazo certo, e que pode ser suspensa/cancelada em razão da sua não observância (*das condições*). Veja-se, nesse ponto, que o fato de a isenção ser concedida pelo prazo prorrogável de 10 anos, não muda a circunstância de ela ter sido outorgada mediante o

² Informou o autante que:

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.

cumprimento das exigências voltadas a oferta das bolsas. Imaginar de outro modo, significa dizer que durante o período de vigência do termo de adesão o contribuinte poderia descumprir aquelas exigências que, ainda assim, estaria acobertado pela norma isentiva. Não vejo sentido nisso.

Cumprir destacar, de plano, que o fato de o benefício ser eventualmente concedido de forma onerosa e por determinado período de tempo, não impede que ele seja suspenso em razão do descumprimento das condições postas na norma. Essa circunstância – é dizer, essa forma de concessão - relaciona-se com o fato de ele vir a ser revogado ou modificado por lei, nos exatos termos do artigo 178 do CTN. Se assim não o fosse, estar-se-ia admitindo a concessão de benefício de maneira incondicional, o que, decerto, não é o caso.

Feito o registro, cabe destacar que a sistemática para a suspensão da Imunidade/Isenção prevista no artigo 32 da Lei 9.430/96, se por um lado garante e preserva o direito do contribuinte ao contraditório e ampla defesa, por outro assegura e instrumentaliza o Fisco à constituição do crédito tributário **dentro do lustro legal**. É dizer, não se faz necessário aguardar o deslinde da discussão acerca da procedência ou não da suspensão do benefício para que se efetue o lançamento correspondente. A mera edição do Ato de Suspensão funciona como condição de procedibilidade para o lançamento, não fazendo necessário o esgotamento da discussão acerca de sua pertinência para que o Fisco se veja autorizado a constituir os créditos tributários envolvidos.

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

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

Não é por motivo outro que tanto a Lei 12.101/2009, quando a IN SRF 456/2004 (*e pode-se dizer o § 1º do art. 11 da Lei 11.096/05*)³ estabelecem a iniciativa concorrente para

³ Lei 12.101/2009

Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

Lei 11.096/2005

Art. 11. As entidades beneficentes de assistência social que atuem no ensino superior poderão, mediante assinatura de termo de adesão no Ministério da Educação, adotar as regras do Prouni, contidas nesta Lei, para seleção dos

deflagrar o procedimento que culminará, ao fim e ao cabo, na suspensão da alegada imunidade/isenção e na lavratura do competente auto de infração.

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

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

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

Nesse contexto, tenho que o colegiado recorrido operou em desacerto, motivo pelo qual a reforma desse entendimento é um imperativo.

Por fim, cumpre destacar que há matérias – a exemplo daquelas **expressamente** não abordadas pelo relator do recorrido (***aplicação da multa qualificada, dos juros sobre a multa de ofício e da atribuição da responsabilidade solidária***) ou que foi por ele tratada como *obiter dictum* (***no tema “Arbitramento do lucro e da receita e Base de cálculo de tributação”***), dente as

estudantes beneficiados com bolsas integrais e bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento), em especial as regras previstas no art. 3º e no inciso II do caput e §§ 1º e 2º do art. 7º desta Lei, comprometendo-se, pelo prazo de vigência do termo de adesão, limitado a 10 (dez) anos, renovável por iguais períodos, e respeitado o disposto no art. 10 desta Lei, ao atendimento das seguintes condições:
[...]

§ 1º Compete ao Ministério da Educação verificar e informar aos demais órgãos interessados a situação da entidade em relação ao cumprimento das exigências do Prouni, sem prejuízo das competências da Secretaria da Receita Federal e do Ministério da Previdência Social.

IN 456/2005

Art. 5º Caso a instituição seja desvinculada do Prouni, a suspensão da isenção das contribuições e do imposto de que trata o art. 1º dar-se-á a partir da data da ocorrência da falta que ensejar a suspensão, alcançando todo o período de apuração do imposto ou das contribuições.

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

outras eventualmente arguidas e não apreciadas - que devem ser doravante enfrentadas pelo colegiado *a quo*.

Forte no exposto, VOTO no sentido de CONHECER **parcialmente** do recurso, exceto quanto ao IRRF, para DAR-LHE **parcial** provimento para afastar a necessidade de que seja editado ato de desvinculação do PROUNI por parte do MEC, para fins de suspensão da isenção/imunidade do PIS e da COFINS, com o retorno dos autos ao colegiado recorrido para análise das demais matérias veiculadas no recurso do sujeito passivo, conforme especificado acima.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti