



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



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.720619/2016-38</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1401-007.692 – 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: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

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 provimento ao recurso voluntário da Contribuinte, restando prejudicados os recursos dos responsáveis solidários pelo crédito tributário ora exigido.

*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.º 9202-011.548 (fls. 19.319/19.345), 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 à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), ao Programa de Integração Social (PIS) e ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), 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 no tocante ao PIS e à COFINS. Contudo, proveu o pleito para cancelar o lançamento do IRRF.

Subsequentemente, em sede recursal esta TO, de forma unânime, por meio do Acórdão nº 1401-002.723, negou provimento ao Recurso de Ofício interposto pela Fazenda Nacional – atinente ao cancelamento do IRRF – e, por outro lado, 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: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**

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.

**PIS. REFLEXO.** Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se ao PIS o quanto decidido para a COFINS.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF**

Ano calendário: 2011, 2012

**OMISSÃO DE RECEITAS. TRIBUTAÇÃO NA FONTE.**

Para fatos geradores a partir de 1996, não mais se aplica a tributação na fonte por lucros automaticamente distribuídos, decorrentes de omissão de receitas, tendo em vista a revogação do art. 44 da Lei nº 8.541 de 1992, pelo art. 36, IV da Lei nº 9.249 de 1995.

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, bem como a legalidade do arbitramento com base na folha de pagamentos 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 1401-002.723, foram tidas como prejudicadas ou tratadas como *obiter dictum*.

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

- a) Aferição da legalidade do arbitramento da base de cálculo do PIS e da COFINS, 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;
- b) 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;
- c) Exame da legalidade da atribuição de responsabilidade solidária a terceiros, pessoas físicas e jurídicas;
- d) 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.

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 manutença, 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 "dato 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 1401-002.723, foram tidas como prejudicadas ou tratadas como obiter dictum.

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

- a) Aferição da legalidade do arbitramento da base de cálculo do PIS e da COFINS, 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;
- b) 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;
- c) Exame da legalidade da atribuição de responsabilidade solidária a terceiros, pessoas físicas e jurídicas;
- d) 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 1401-002.723 relatoriado pelo então Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Babosa, 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.

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, o segundo fundamento ficou citado no voto apenas como *obiter dictum*.

Tal posição restou consolidada através do Acórdão 1401-004.083, de minha relatoria, que não acolheu Embargos do contribuinte e recebeu a seguinte ementa:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VÍCIO. INEXISTÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

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.

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 1401-002.723.

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 *obiter 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. 336 da IN RFB 971/2009, que foi utilizada pelo fisco para efetuar o cálculo das receitas omitidas para fins de Pis e Cofins:

IN RFB 971/2009

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.

Primeiramente, a incoerência da aferição da base de cálculo se deve ao fato do fisco se utilizar de legislação complementar previdenciária, o que já enfraquece o lançamento fiscal.

Em segundo lugar, 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 da Lei nº Lei 8.981/1995, que se trata de Lei específica do IRPJ, que transcrevo abaixo:

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:

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 *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.

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 IRPJ).

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, para mim 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 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.

Ressalta-se, ainda, que tal fundamento também fulmina o lançamento de IRRF tendo em vista que a mesma receita arbitrada foi utilizada como base para lançamento.

Assim, face ao exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário para julgar insubsistente o lançamento 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.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva