



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.720620/2016-62  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-009.794 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de novembro de 2022  
**Recorrente** INSTITUTO EDUCACIONAL DO ESTADO DE SAO PAULO - IESP  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Ano-calendário: 2011, 2012

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO COTA PATRONAL.

Somente fará jus à isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias a entidade beneficente de assistência social que cumprir, cumulativamente, as exigências contidas no art. 14 do CTN.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INÍCIO DO PRAZO.

Sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação (Súmula CARF nº 72), o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. NECESSIDADE DE DEMONSTRAR O INTERESSE JURÍDICO.

Para caracterização da solidariedade do art. 124, I, do CTN, não é suficiente demonstrar que a parte obteve vantagem econômica com a ocorrência do fato gerador, mas sim que a mesma teve interesse jurídico comum naquela situação que constitua o fato gerador, e que o interesse deve ser direto (exemplo, copropriedade de um ativo). Ou seja, o interesse comum na situação que constitua o fato gerador não significa interesse econômico da parte, mas sim o interesse jurídico de praticar o fato gerador em conjunto com o contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário formalizado pelo contribuinte. Votou pelas conclusões o Conselheiro

Carlos Alberto do Amaral Azeredo. Quanto aos recursos voluntários formalizados pelos solidários, por maioria de votos, dar-lhes provimento. Vencido o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, que negou provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

## **Relatório**

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 18880/18922, interposto pelo contribuinte principal (Instituto Educacional do Estado de São Paulo – IESP), e recursos voluntários de fls. 19231/19256, 19262/19285, 19291/19316 e 19322/19347, interpostos pelos responsáveis solidários, contra decisão da DRJ em Campo Grande/MS de fls. 18758/18807, a qual julgou procedente o lançamento das Contribuições devidas à Seguridade Social, conforme descrito nos autos de infração de fls. 15384/15486 e 15488/15688, lavrados em 1º/11/2016, referente ao período de 01/2011 a 12/2012, com ciência da RECORRENTE e dos responsáveis em 10/11/2016, conforme AR de fl. 15.345, 15352, 15.359, 15.366, 15.373, 15.380.

O auto de infração de fls. 15384/15486 diz respeito ao lançamento das contribuições sociais previdenciárias relativas à parte da empresa, inclusive o adicional para o SAT/RAT. O crédito tributário total apurado foi de R\$ 81.808.435,72, já incluso juros de mora e multa de ofício majorada, no percentual de 150%

Por sua vez, o lançamento de fls. 15488/15490 se refere a parcela das contribuições sociais destinadas a Terceiros. Este auto foi lavrado no montante total de R\$ 17.530.381,31, já incluso juros de mora e multa de ofício também no percentual de 150%.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, fls. 15.690/15.738, a fiscalização teve como objetivo constatar se a entidade fazia jus à imunidade tributária das contribuições sociais, bem como dos impostos incidentes sobre sua renda, serviços e patrimônio, previstas, respectivamente, no art. 195, §7º, e art. 150, inciso VI, alínea “c”, ambos da Constituição Federal, conforme abaixo (fl. 15691):

### **Objetivos do Procedimento Fiscal**

Verificar se o sujeito passivo faz jus aos seguintes benefícios fiscais e aplicar a legislação pertinente:

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

- Isenção tributária do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS – Lei 9.532/1997, artigo 15.
- Isenção tributária do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS – Lei 11.096/2005 (PROUNI), artigo 8º.
- Imunidade tributária da CPP, RAT e Terceiros – CF/1998, artigo 195, §7º.

Após diversas diligências, a fiscalização concluiu pelo desenquadramento da RECORRENTE do conceito de entidade “isenta” às contribuições para seguridade social, em razão do descumprimento de requisitos previstos na Lei nº 12.101/2009 e no CTN, dentre outros, conforme abaixo elencado (fl. 15692):

#### **Constatações**

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

(...)

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.

Por conta disto, foram lançadas as contribuições patronais, SAT/RAT e aquelas correspondentes a Terceiros, consideradas devidas.

Antes de adentrar nos motivos específicos do lançamento, merecem destaque algumas considerações realizadas pela autoridade fiscalizadora no termo de verificação fiscal.

Aduz a fiscalização, que a principal constatação foi que a RECORRENTE se trata, em verdade, de uma sociedade com fins lucrativos, o que ocorreu a partir do momento que os atuais controladores (Sr. José Fernando Pinto da Costa e sua esposa, Sra. Cláudia Aparecida Pereira) assumiram a direção da entidade. Neste momento, todos os demais associados foram

sumariamente excluídos e, até o a data de lavratura do auto de infração, apenas os dois controladores eram os únicos associados e administradores.

Ao longo do mencionado período, sem recolher nenhum tributo, em uma verdadeira concorrência desleal para com a livre iniciativa, a autoridade fiscal relatou que “*a entidade experimentou uma expansão invejada por qualquer empresa dita lucrativa*”, eis que passou a possuir 62 estabelecimentos (cada um deles uma faculdade ou universidade), abrangendo cidades em diversas unidades da Federação.

A fiscalização relatou que as dezenas de estabelecimentos da RECORRENTE em conjunto com outras empresas atuantes em diversas áreas de atividade (essas propriamente com fins lucrativos) deram origem a um verdadeiro grupo econômico, sob o controle comum do Sr. José Fernando, sua esposa e seus dois filhos, denominado UNIESP (o grupo é reconhecido explicitamente, conforme observado no site [www.uniesp.edu.br](http://www.uniesp.edu.br)).

Veja-se os argumentos preliminares tecidos pela autoridade fiscal (fls. 15692/15693):

#### Finalidade Lucrativa

A principal constatação da fiscalização foi que o sujeito passivo se trata, de fato, de uma sociedade empresária com fins lucrativos. **A partir do momento em que os atuais controladores assumiram a direção da entidade, ela teve sua finalidade filantrópica subvertida e passou a ser utilizada, na prática, com o objetivo de auferir lucro e distribuí-los aos controladores.**

A descaracterização da natureza associativa da entidade se materializou de pronto com a referida mudança de controle, **pois todos os demais associados foram sumariamente excluídos. Até hoje, apenas os dois controladores são os únicos associados e administradores.**

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](http://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 n.º 2010.61.00.004993-7/SP, da 4ª Turma do TRF da 3ª Região, fls 12.335 a 12.340, que anulou a resolução n.º 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**”.

Segundo o fisco, a distribuição de lucros aos controladores da RECORRENTE se deu, basicamente, através do abuso da personalidade jurídica: houve a criação de dois CNPJs distintos, com duas contabilidades separadas, para cada estabelecimento de ensino, de modo que cada uma das faculdades era, ao mesmo tempo, uma filial da RECORRENTE (associação sem fins lucrativos) e um estabelecimento matriz de empresa com fins lucrativos.

Deste modo, toda a folha de salário ficava a cargo do CNPJ da filial da RECORRENTE, ao passo que as receitas e despesas do mesmo estabelecimento de ensino eram distribuídas entre os dois CNPJs, de modo que a empresa lucrativa (inativa de fato) obtivesse o máximo possível de lucro, e o distribuisse para seu controlador, o Sr. José Fernando, que também é o controlador da associação RECORRENTE (fls. 15693/15694):

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.

(...)

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.

Desta forma, foram programadas fiscalizações coordenadas no sujeito passivo, na empresa de gestão patrimonial do grupo (Sociedade Administradora e Gestão Patrimonial Ltda.) e nas quatro pessoas físicas ligadas ao controle das empresas.

Em razão da finalidade lucrativa, a autoridade fiscal entendeu que estaria suspensa a isenção das contribuições sociais da RECORRENTE (fl. 15701):

O acréscimo patrimonial da empresa patrimonial e dos controladores do grupo UNIESP tem origem nas receitas auferidas e nos resultados obtidos pelas entidades do grupo que se declaram sem fins lucrativos, sendo a principal delas o sujeito passivo.

Os resultados positivos obtidos pelo sujeito passivo foram distribuídos disfarçadamente aos controladores do grupo UNIESP e à empresa de gestão patrimonial, através do desvio de receitas do sujeito passivo para empresas inoperantes, com fins lucrativos, do grupo econômico. Também através do pagamento de despesas de outras empresas, operantes, do grupo econômico, pelo sujeito passivo. E ainda, através de pagamento de aluguéis superfaturados, pagos pelo sujeito passivo à empresa patrimonial.

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

A autoridade fiscal esclareceu que tal prática era conhecida como fragmentação e constitui abuso da personalidade jurídica (fl. 15702):

Esta prática irregular e fraudulenta, também conhecida como fragmentação constituiu abuso da personalidade jurídica, resultou em omissão de receita no sujeito passivo e em simulação de receita em outras empresas com fins lucrativos do grupo econômico, situação que caracterizaria, em tese, crimes de sonegação e lavagem de dinheiro, motivos pelos quais deverá ser lavrada Representação Fiscal para Fins Penais ao MPF.

A grande maioria dos CNPJs era resultante de incorporações irregulares realizadas pelo grupo UNIESP, que adquiria uma instituição de educação, mas ao invés de baixar o CNPJ da faculdade incorporada, o mantinha ativo, e criava, no mesmo estabelecimento, uma filial da associação RECORRENTE. Após a aquisição, todos os funcionários da faculdade incorporada eram transferidos para as entidades isentas do grupo, bem como a grande maioria das despesas, ao passo em que a grande maioria das receitas era mantida na instituição incorporada, o que viabilizava a existência de lucro contábil e possibilitava a distribuição dos resultados para os sócios.

Sobre o *modus operandi*, merece destaque a exemplificação apresentada no termo de verificação fiscal (fl. 15702):

Como exemplificação do *modus operandi* vamos citar o caso da filial de São Roque, a Escola Superior de Educação Barão de Piratininga Ltda, CNPJ 04.119.690/0001-53, foi formalmente adquirida pelo casal José Fernando Pinto da Costa e Cláudia Aparecida Pereira, em julho de 2011, de acordo com o contrato social, fls. 13.013 a 13.019. Porém, desde julho de 2008, têm-se evidências do controle da empresa pelo casal e pelo grupo UNIESP, dado a abertura da filial de número 17 do sujeito passivo no mesmo endereço naquele momento.

**Até o ano de 2010, havia cerca de 30 empregados na empresa adquirida (fonte: DIRF, RAIS e GFIP). No início de 2011, aqueles mesmos os empregados deixaram de ser declarados pela empresa com fins lucrativos e passaram a constar nas declarações do sujeito passivo, na DIRF, que é única por empresa, bem como na**

**RAIS e na GFIP, da filial 17 do sujeito passivo. Os empregados constam nas folhas de pagamento da filial 17 do sujeito passivo no período sob fiscalização, 2011 e 2012.**

**Em 2012, a empresa adquirida, mesmo sem empregados declarados, apresenta em sua contabilidade (DRE) receita de R\$ 12 milhões e lucro de R\$ 4 milhões, fl. 13.024, apesar de apresentar DIPJ zerada. A receita é compatível com valores constantes no site do Governo Federal como pagamento do FIES e na movimentação bancária informada em DIMOF por instituições financeiras, vide quadro na página 29 deste relatório.**

Assim o sujeito passivo procedeu inúmeras vezes, no período entre 2007 e 2013, adquiriu cerca de 60 instituições de ensino superior, abriu uma filial do sujeito passivo para cada uma delas e transferiu os empregados para as filiais abertas.

No momento da lavratura do auto de infração, o Grupo UNIESP contava com 112 CNPJs de estabelecimentos matrizes e 216 estabelecimentos ligados ao ensino superior. A lista completa de todas as instituições estão no anexo de fls. 12.255/12261. Neste documento, é comum constatar que, no mesmo endereço, existe uma sociedade com fins lucrativos (código 224 ou 206) e uma filia da RECORRENTE (código 399).

Dispõe a fiscalização que, até o momento da lavratura do auto de infração, as instituições que eram autorizadas pelo MEC a prestar serviços educacionais, e que participavam dos contratos de FIES com o Governo Federal, eram as faculdades incorporadas, e não a RECORRENTE incorporadora. Além disto, são as faculdades incorporadas quem emitem os diplomas para os alunos (o que, no entender da fiscalização, reforça o argumento de que são elas quem efetivamente desenvolvem, com lucro, os serviços de educação).

Alerta-se que a expansão do grupo UNIESP através da aquisição de outras faculdades foi tão rápido, que em determinado momento tornou-se inviável realizar alterações estatutárias para abertura de filiais, circunstância que ensejou a transferência dos empregados direto para o estabelecimento matriz da RECORRENTE. Por conta disto, o número de empregados da matriz subiu de 350 no ano de 2011 para 1350 em agosto de 2012.

No ano de 2013, parte dos funcionários que foram transferidos para a RECORRENTE foram “devolvidos” para as instituições incorporadas, possivelmente em razão de problemas com o MEC. Isto porque, neste ano, o ministério emitiu a Nota Técnica nº 338/2013, apontando irregularidades na concessão do PROUNI e do FIES para o Grupo UNIESP, e proibindo diversas instituições integrantes de participarem destes programas. Por conta disto, alega a fiscalização, que o processo de incorporação de novas instituições, que não tivessem restrições com o MEC, foi acelerado.

Ainda sobre o *modus operandi*, merece destaque o comentário feito pela fiscalização, acerca da importância do FIES nas atividades desenvolvidas pelo Grupo UNIESP. O FIES é um programa do Governo Federal, no qual a Caixa Econômica Federal ou o Banco do Brasil financia o ingresso de alunos carentes no ensino superior. Neste programa, as instituições financeiras pagam a mensalidade do aluno à faculdade, e o aluno apenas precisa pagar o financiamento junto a instituição financeira cinco anos após o término do curso. Ademais, as taxas de juros deste programa são subsidiadas, de apenas 3,4% ao ano.

Sendo assim, a autoridade fiscal citou matéria veiculada na revista EXAME, dispondo que a RECORRENTE, visando aumentar a receita do Grupo UNIESP, criou o

programa “UNIESP PAGA”, no qual o grupo se comprometia a quitar o financiamento obtido pelo estudante, e ainda o presenteava com um “tablet” no momento da matrícula. Ademais, o Grupo UNIESP começou a fazer pagamentos para igrejas e ONG’s, para que estas instituições incentivassem suas comunidades a ingressar na UNIESP, através do FIES.

Por sua vez, os valores recebidos, foram remetidos para dois fundos de investimento totalizando a quantia aproximada de R\$ 50.000.000,00, criados juntos a CVM pela empresa patrimonial do Grupo UNIESP (SOCIEDADE ADM. E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA), e não pelo sujeito passivo. Ocorre que os recursos recebidos em decorrência do FIES eram de titularidade das instituições de educação, de modo que este repasse para empresa terceira caracteriza confusão patrimonial, pois foram outras entidades quem prestaram os serviços de educação. Veja-se (fl. 15706 e fl. 15713):

Quando aos mencionados fundos de investimento, FUNDO UNIESP PAGA. No site da CVM constatamos que o GRUPO UNIESP constituiu 2 fundos de investimento: um na Caixa Econômica Federal que em novembro de 2013 tinha R\$ 29 milhões; e outro no Banco do Brasil que em novembro de 2013 tinha R\$ 20 milhões. Cópias dos prospectos e do saldo desses fundos estão nos ANEXOS 4, 5, 23 e 24. Os fundos foram constituídos em nome da empresa patrimonial e não em nome do sujeito passivo, que como demonstrado acima, foi a entidade que prestou os serviços e que gerou as receitas e os lucros.

[...]

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

Assim, a fiscalização entendeu que esta política de expansão agressiva era incompatível com os objetivos de uma entidade sem intuito lucrativo, pelas seguintes razões:

- A agressiva política de expansão empreendida pelo sujeito passivo, que beneficiou o grupo econômico em detrimento das finalidades assistenciais.
- Responsabilizar-se pelo pagamento de empréstimos dos alunos, sobretudo o FIES, que é subsidiado com fins específicos. Na prática o grupo UNIESP é que está tomando empréstimo do FIES, com taxas vantajosas, burlando a finalidade do FIES.
- Oferecer “tablets” para os alunos que obtiverem o financiamento FIES. Uma verdadeira coação para com o aluno carente.
- Acumular dívidas de qualquer espécie: civis, trabalhistas, tributárias, etc.
- Pagar parte da mensalidade do aluno, que obteve FIES, para igrejas e ONGs, que agiram como intermediários, o que é expressamente proibido pelas normas do FIES
- Manter valores obtidos no FIES em fundos de investimento, ainda que seja para eventual quitação do próprio FIES.

Pois bem, finalizados estes esclarecimentos preliminares acerca da formação do Grupo UNIESP, e do *modus operandi* para fins de esvaziamento do patrimônio da entidade,

analisar-se-á as infrações cometidas que ensejaram a perda da imunidade tributária às contribuições sociais (fl. 15723 e ss).

#### Requisitos isenção CPP – Lei 12.101/2009, artigo 29, incisos I a VII

No que se refere aos demais requisitos previstos na Lei nº 12.101/2009, foram estas as razões que levaram a fiscalização a concluir pelo desenquadramento da entidade:

#### Inciso I: não remunerar dirigentes

Entendeu a fiscalização que houve remuneração indireta dos dirigentes através da distribuição disfarçada de lucros caracterizada por três condutas pontuadas no Termo de Verificação Fiscal, quais sejam:

- Atribuir fraudulentamente a cada estabelecimento de ensino duas personalidades jurídicas, dois CNPJ e duas contabilidades paralelas, com a finalidade de distribuir lucro e ao mesmo tempo se beneficiar de imunidade e de isenção fiscal.
- Pagar aluguéis à empresa patrimonial dos controladores, em valores superiores aos de mercado.
- Pagar despesas de terceiros, em especial, empresas com fins lucrativos pertencentes aos controladores. Exemplo, pagamento de R\$ 1.475,53, de energia elétrica, para o Colégio Tijucussu, na Rua Martim Francisco, 471, em São Caetano do Sul, que fica em frente a filial 0039-30 do sujeito passivo, que funciona no número 488, onde também está cadastrada a empresa com fins lucrativos Organização Sulsancaetanense de Educação e Cultura Ltda., CNPJ 02.240.444/0001-20, fls 12.729.

#### Inciso II: aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais

No entender da fiscalização, o *modus operandi* da entidade (já descrito anteriormente), comprova que a mesma aplicou recursos em objetivo social distinto do da associação, ou seja, no crescimento do grupo econômico UNIESP e obtenção de benefícios dos controladores. Veja-se (fl. 15720):

Flagrante desvio de finalidade ao se inserir a entidade em grupo econômico constituído de fato, em geral empresas veículos sem atividade operacional efetiva, em estratégia que permitiu sua expansão acelerada no mercado educacional em benefício dos controladores do grupo, o que aconteceu em detrimento das obrigações para com a finalidade educacional e os direitos dos estudantes de obterem o melhor ensino que os recursos poderiam oferecer, acompanhada de desvirtuamento dos objetivos dos programas FIES e PROUNI, por inadmissível e ilegal compartilhamento financeiro da entidade com intermediários, e indução dos estudantes e candidatos, com força de coação para os hipossuficientes economicamente, a se comprometer com empréstimos oriundos dos recursos do FIES, que, com taxas privilegiadas de programa social, eram desviadas efetivamente para os controladores do grupo econômico, conforme descrito neste relatório

Inciso III: apresentar CND relativos aos tributos administrados pela Receita Federal e certificado de regularidade do FGTS

A autoridade fiscal atesta que o RECORRENTE não comprovou cumprir o requisito de possuir as Certidões elencadas neste inciso:

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

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

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

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

Seguem em anexo as consultas aos sistemas da SRFB e do FGTS. Foram também solicitados comprovantes ao sujeito passivo, sendo que os mesmos dados constantes dos sistemas foram confirmados.

Inciso IV: manter escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade

A fiscalização constatou uma série de vícios contábeis, razão pela qual entendeu que os livros não asseguravam a exatidão das receitas e despesas das entidades, quais sejam:

- Falta de individualização das operações
- Falta de clareza na descrição das operações
- Falta de caracterização do documento respectivo
- Não observância do princípio da competência
- Lançamento de despesas em contas de receitas
- Omissão de receitas
- Falta de comprovação de despesas
- Lançamento de receitas em contas de despesas
- Lançamento de despesas em duplicidade
- Omissão de despesas

A descrição pormenorizada de cada uma das infrações contábeis se encontra nas fls. 15.698/15.701. Percebe-se que as falhas apontadas pela fiscalização dizem respeito ao conteúdo das declarações contábeis (erros ou fraudes).

Inciso V: não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto

As razões para o descumprimento deste requisito são as mesmas relativas ao inciso I, já apresentadas, uma vez que a remuneração indireta dos dirigentes se deu através da distribuição disfarçada de lucros.

Inciso VI: conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizadas que impliquem modificação da situação patrimonial

Sobre o tema, a autoridade fiscal dispõe o seguinte (fl. 15721):

O sujeito passivo não comprovou cumprir o requisito de conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas.

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

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

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

Dos 104 lançamentos de janeiro de 2011, 33 não foram apresentados, 39 foram corretamente comprovados e os 32 restantes são documentos insuficientes para comprovação da escrituração da respectiva despesa, por diversos motivos, como por exemplo:

- conta em nome de terceira pessoa (física ou jurídica),
- conta referente a endereço que não é um dos estabelecimentos do sujeito passivo,
- falta de nota fiscal ou recibo, somente cópia de cheque, ordem de pagamento ou recibo bancário,
- conta referente a outro período (mês / competência).

Dos 620 lançamentos de dezembro de 2012, 482 não foram apresentados (78%), 39 foram corretamente comprovados e 99 foram insuficientes para comprovação ou de

comprovação deficiente pelos mesmos motivos elencados acima, além de documentos lançados em duplicidade.

Quanto aos lançamentos a crédito nestas mesmas contas de despesas, nenhum documento foi apresentado, como também nenhuma justificativa por escrito.

Os documentos apresentados mostram que os lançamentos eram efetuados quando do pagamento e não quando da efetivação do serviço tomado, não sendo observado assim o princípio da competência, com manda a legislação contábil e comercial.

#### Inciso VII: cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária

A fiscalização afirmou que o sujeito passivo “*não cumpriu as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária, pois informou GFIP com código FPAS 639, próprio de entidades isentas, quando na verdade é uma entidade com fins lucrativos que presta serviços educacionais, portanto FPAS 574*” (fl. 15724). Alegou também o fato de o RECORRENTE não ter recolhido integralmente as contribuições previdenciárias descontadas dos segurados, conforme exposto no Termo de Verificação Fiscal.

Além dos citados requisitos previstos na Lei ° 12.101/2009, a autoridade fiscal relatou o descumprimento de norma constitucional e de exigências previstas no CTN:

#### Requisitos imunidade tributária em geral - Constituição Federal 1988, art. 195, §3º

Afirmou a autoridade fiscal que a RECORRENTE não cumpre a condição do art. 195, §3º<sup>1</sup>, da Constituição em razão da compensação indevida descrita em item anterior e que foi objeto de cobrança pela Receita Federal (fl. 15725):

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.

#### Requisitos da imunidade tributária em geral - Lei 5172/66 – CTN, artigo 14, incisos I a III (fl. 15725)

**I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título – constatação: não cumpre**

Conforme descrito nos itens “não remunerar dirigentes” e “não distribuir lucros”.

**II - aplicarem integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais – constatação: não cumpre**

<sup>1</sup> Art. 195, § 3º: A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios

Há desvio de finalidade ao se adotar uma política de expansão agressiva, não respeitando os direitos e as necessidades dos alunos, e os fins do programa FIES e PROUNI, com a admissão de intermediários, coação financeira dos alunos e utilizando os recursos do FIES para tomar empréstimos para si, com taxas vantajosas que seriam para os alunos carentes, conforme descrito neste relatório.

**III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão – conclusão: não cumpre**

Conforme descrito nos itens “manter escrituração contábil regular”.

Assim, tendo a fiscalização constatado o descumprimento dos requisitos estabelecidos por lei para fruir da imunidade constitucional das contribuições previdenciárias, foi lavrado o termo notificando a RECORRENTE, em conformidade com o que determina o art. 32 da Lei 12.101/2009.

Após esse ponto o TVF passa a tratar da constituição do crédito tributário (fl. 15730 e ss):

**Procedimento - Previdenciário**

Foi constituído de ofício crédito tributário em favor da Previdência Social referente às contribuições CPP – Contribuição Previdenciária Patronal, com reflexos em RAT e Terceiros, tendo como fato gerador a massa salarial, e como alíquotas:

- 20% - CPP

- 1% - RAT (CNAE 8532-5/00 - Educação superior - graduação e pós-graduação)

- 4,5% - Terceiros (FPAS 574 – Estabelecimento de ensino)

Não havia valores declarados ou recolhidos pelo sujeito passivo a título de CPP e reflexos para serem considerados. Uma vez que a entidade se declarava isenta.

Para constituição de ofício do crédito tributário referente à CPP – Contribuição Previdenciária Patronal, com reflexos em RAT e Terceiros, foi observado o rito estabelecido no artigo 32 da Lei 12.101/2009:

(...)

O procedimento previdenciário independe do fazendário, mas como o procedimento de fiscalização é conjunto, entende esta fiscalização que foi aconselhável lavrar primeiramente a notificação fiscal de que trata o §1º do artigo 32 da Lei 9430/97, aguardar as alegações do sujeito passivo, a decisão do delegado, a emissão e publicação do ADE de suspensão dos benefícios tributários relativos ao IRPJ e reflexos, para depois lavrar o auto de infração previdenciário concomitantemente como o fazendário.

Os valores utilizados como base de cálculo foram consolidados de acordo com os dados constantes em GFIP, conforme planilhas de fl. 15731 e fl. 15734.

Ao tratar da multa aplicada, a Fiscalização complementa (fl. 15735):

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

Finalmente, a Fiscalização assim justifica a inserção das demais pessoas na condição de solidários (fl. 15736):

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

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

Por fim, reafirma ainda a lavratura de Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, nos termos do art. 2º da Instrução Normativa RFB 1.565 de 2015.

### **Impugnação**

A RECORRENTE apresentou, em 12/12/2016, Impugnação Conjunta de fls. 18140/18190 em face de ambos os autos de infração. As impugnações dos responsáveis solidários foram acostas às fls. 18467/18483 (SOCIEDADE ADMINISTRADORA E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA.), fls. 18505/18523 (BARBARA IZABELA COSTA e STHEFANO BRUNO PINTO DA COSTA) e fls. 18536/18554 (CLAUDIA APARECIDA PEREIRA e JOSÉ FERNANDO PINTO DA COSTA).

Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Campo Grande/MS, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório (fl. 18773 e ss):

#### **I QUANTO AOS ARGUMENTOS JÁ EXPOSTOS NO ÂMBITO DO PROCESSO DE CASSASSÃO DE IMUNIDADE / ISENÇÃO**

Preliminarmente, a reclamante repisa questões relativas à suspensão de sua Imunidade e Isenção fiscais, solicitando que se considere como transcrita em sua impugnação, as razões e provas desenvolvidas na impugnação ao ADE nº 162/2016, fls. 15.493 a 15.618 do processo principal (19515.720367/2016-47). Relata também, os principais itens constantes do TVF.

(...)

*Como visto acima, relatou o i. fiscal atuante no Termo de Verificação Fiscal que "O procedimento previdenciário independe do fazendário, mas como o procedimento de fiscalização é conjunto, entende esta fiscalização que foi aconselhável lavrar primeiramente a notificação fiscal de que traia o §1º do artigo 32 da Lei 9430/97, aguardar as alegações do sujeito passivo, a decisão do delegado, a emissão e publicação do ADE de suspensão dos benefícios tributários relativos ao IRPJ e reflexos, para depois lavrar o auto de infração previdenciário concomitantemente como o fazendário".*

*Nesse contexto, tendo sido emitido e publicado o ADE n.º 162, de 14.10.2016, que embasa os presentes autos de infração, além das Alegações e Provas (fls. 13838/13975 e 13992/15258 dos autos principais) o Impugnante apresentou Impugnação ao Ato Declaratório Executivo n.º 162, de 13.10.2016 (fls. 15493/15618 e 15620/15713 dos autos principais). Em sendo assim, reporta-se o ora Impugnante à sua peça de impugnação ao ADE então apresentada requerendo que se considerem transcritas na presente petição as razões da referida impugnação (doc. 02), em síntese:*

(...)

*Sendo esta apertada síntese dos fundamentos da impugnação (doc. 02) ao Ato Declaratório Executivo n.º 162/06 a qual o ora Impugnante pede que se considerem parte integrante da presente impugnação, passa o ora Impugnante a expor as razões pelas quais "data vênia" não devem ser mantidos os atos de infração lavrados.*

## **II - INEXISTÊNCIA DE PLANEJAMENTO FISCAL ABUSIVO DENOMINADO FRAGMENTAÇÃO**

A impugnante tenta demonstrar, no presente item de sua impugnação, a incorrência de planejamento tributário abusivo, nos seguintes termos:

*Para justificar a aplicação da multa qualificada de 150% no caso concreto a Fiscalização em várias oportunidades acusa o Impugnante da prática de planejamento fiscal abusivo denominado fragmentação, "verbis":*

(...)

Reproduz neste ponto, parte do descrito pela autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal - TVF e continua:

(...)

*Contudo, certamente por desconhecimento da legislação especial que rege a atividade de educação, há equívoco das autoridades fiscais quando, analisando a situação de fato em que se encontrava o Impugnante, suas filiais e as Instituições de Ensino Superior - IES recém adquiridas pelo Grupo no período autuado, sustentam que se trata de planejamento abusivo denominado fragmentação.*

*E de fato, como asseverado pela própria fiscalização a fragmentação ocorre quando uma pessoa jurídica é dividida em várias, com o fim de omitir ou reduzir tributos, como seria o caso de pessoa jurídica optante pelo lucro presumido ou optante pelo Simples que está prestes a atingir o limite de faturamento para permanecer no referidos regimes especiais de tributação.*

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

(...)

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

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

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

*Contudo, por se tratar de atividade de educação a unificação das IES em uma mesma mantenedora implica TRANSFERÊNCIA DE MANTENÇA sujeita a legislação especial - Lei n.º 9.394/1996 - Lei de Diretrizes de Bases da Educação nacional - LDB, Decreto n.º 5.773/2006, Portaria Normativa n.º 40/2007 – e depende de autorização do Ministério da Educação - MEC.*

(...)

*A Nota Técnica n.º 326/2013-CGLNRS/DPR/SERES/MEC solucionando questão relativa à transferência de manutenção traz ensinamentos bastante esclarecedores sobre essa matéria:*

(...)

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

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

(...)

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

*Contudo, a partir de 2011, a transferência de manutenção passou a ser um processo muito demorado o que ocasionou um descompasso entre (i) a realização do negócio jurídico de aquisição da IES com sua incorporação à gestão administrativo-financeira na nova mantenedora, no qual estava fundamentado o pedido de transferência, e (ii) a autorização da transferência de manutenção pelo MEC, o que levou temporariamente à situação de fato descrita pelo Fisco - existência de 2 CNPJ num mesmo local físico, o da filial do Impugnante já aberto e o da IES adquirida que ainda não podia ser baixado – e que foi equivocadamente interpretada pelo Fisco como um planejamento tributário fraudulento consistente em fragmentação da pessoa jurídica.*

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)

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

*1) Mandado de Segurança nº 1009278-66.2016.4.01.3400, sendo impetrados Secretário de Regulação e Supervisão do Ministério da Educação (SERES/MEC) e Secretário de Educação Superior do Ministério da Educação (SESU/MEC), que tramita perante a 20ª Vara Federal do Distrito Federal, no qual foi concedida a liminar pleiteada para que a autoridade coatora "no prazo máximo de 30 (trinta) dias, análise e conclua o pedido de transferência de manutenção de todas as instituições de ensino relacionadas no PA nº 1.34.001.002741-2014-95 para UNIESP S/A., sob pena de multa diária de R\$5.000,00" (doe.10)*

*2) Ação Ordinária 49377-32.2015.4.01.3400, ajuizada pela UNIESP S/A. contra a União Federal e o FNDE, que tramita perante a 16ª Vara Federal no Distrito Federal, objetivando, também em face da demora na solução do processo, suspender todas as limitações impostas ao Grupo por força do TAC. Em sede de Agravo de Instrumento nº 0006856- 53.2016.4.01.0000/DF foi deferida a*

*antecipação dos efeitos da tutela recursal para assegurar às autoras (i) suspensão do sobrestamento, no âmbito do MEC, dos processos de autorização de novos cursos; (ii) o ingresso de novos alunos via FIES; e (iii) a aquisição de novas instituições de Ensino (IESs) (doe. 11).*

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

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

(...)

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

Continua a reclamante:

(...)

*Como já referido acima, foi aplicada no caso concreto a multa qualificada de 150% com fundamento no art. 44, I, e par. 1º da Lei 9.430/96 na redação do art. 14 da Lei 11.488/07, pela suposta prática irregular e fraudulenta conhecida como fragmentação, uma forma de abuso da personalidade jurídica "onde uma empresa é dividida irregularmente em várias entidades, com o fim de omitir ou reduzir tributos" que no caso teria implicado em omissão de receitas no Impugnante e simulação de receitas em outras empresas do Grupo, situação que caracterizaria em tese crimes de sonegação e lavagem de dinheiro.*

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

*Com efeito, como se verifica do disposto no artigo 44, I parágrafo primeiro da Lei 9.430/96 a aplicação da multa qualificada de 150% é admitida nos casos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30.11.64, que definem sonegação, fraude e conluio, "verbis":*

*"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*§ 1º O percentual de multa de que traia o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007) (grifamos)"*

*Os arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, por sua vez, dispõem:*

*"Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária;*

*I — da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;*

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.*  
"

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

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

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

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

*Recurso especial negado. " (Acórdão n.º 9202-01.956)*

*Ora, como no caso concreto o i. fiscal autuante limitou-se a indicar quais condutas do contribuinte (fatos) no seu entender justificariam que a ele fosse imposta multa qualificada, sem, no entanto, demonstrar quais das condutas se subsumiam à(s) tipificação(ões) previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 214.502/64, resta inequivocamente demonstrada a nulidade do lançamento por falta de motivação legal quanto à imposição ao Impugnante da multa de 150%.*

*E nem poderia ser de outro modo, pois as condutas que autorizam a aplicação da multa qualificada de 150%, tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, cujo pressuposto é a falsidade, o engodo, a intenção de enganar, o conluio, não se presumem, devendo ser cabalmente demonstradas e comprovadas.*

(...)

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

#### **IV - DA NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO**

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

(...)

*Com efeito, pelo que se infere da legislação tributária, esta somente autoriza a incidência dos juros sobre o valor atualizado do tributo ou da multa isolada.*

*Contudo, não autoriza, como pretende o Fisco, o cálculo dos juros sobre o montante da multa de ofício.*

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

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

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE. - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada." (acórdão nº 9101-00.722, de 08.11.2010 - destaques do Impugnante)*

(...)

*Além disso, o mesmo entendimento foi reafirmado, por 12 votos a 2 pela C. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no acórdão nº CSRF/02-03.133, de 05.05.2008, bem como pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no acórdão nº 1201-00.304, de 04.08.2014, 2ª Turma Especial da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no acórdão nº 1802-002.066, de 08.04.2014, pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no acórdão nº 2201-00.126, de 06.05.2009, pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nos acórdãos nº 3403-002.051, de 24.04.2013, 3403-003.003, de 29.05.2014, e 3403-003.508, de 28.01.2015, pelas 1ª, 3ª e 5ª Câmaras do 1º Conselho de Contribuintes nos acórdãos nº 101-96.008, de 01.03.2007, 101-96.601, de 06.03.2008, 103-23.423, de 16.04.2008, 103-23.566, de 17.09.2008 e 105-16.472, de 23.05.2007, e pelas 1ª e 2ª Câmaras do E. 2º Conselho de Contribuintes nos acórdãos 201-78.718, de 19.10.2005, e 202-16.397, de 14.06.2005.*

(...)

*Pois bem. Os débitos de tributos e contribuições e de multas (penalidades) têm causas diversas, não se confundindo como expresso no art. 3º do CTN. Enquanto os débitos de tributos e contribuições decorrem da prática dos respectivos fatos geradores, as multas decorrem de violações à norma legal, no caso, do suposto não pagamento dos tributos e contribuições nos prazos legais.*

*Mesmo porque, ao utilizar a expressão "os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições" a Lei nº 9.430/96 somente pode estar aludindo a débitos não lançados, visto que está normatizando a incidência sobre estes da multa de mora.*

*Ademais, a se admitir que a palavra "débitos" constante do "caput" do art. 61 incluisse o principal e a multa de ofício, ter-se-ia que admitir que as multas de ofício, quando não pagas no vencimento, sofreriam também o acréscimo de multa de mora, uma vez que o mesmo "caput" do referido artigo determina que "Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada a taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso".*

*Realmente, não é razoável, "data máxima vênia", interpretar-se a norma face ao disposto no parágrafo (no caso, o § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96) sem se atentar ao que determina o "caput".*

*Ademais, a prevalecer entendimento diverso, ter-se-ia que admitir que também sobre os juros de mora, que se incluíriam nos "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições", novamente pudessem ser exigidos juros (juros sobre juros), além da multa de mora, o que evidencia a impropriedade dessa interpretação.*

*Daí porque, seja por um enfoque literal, teleológico ou sistemático, a única interpretação possível do art. 61 da Lei nº 9.430/96 é aquela que autoriza a incidência de juros somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada, até porque referido artigo está a disciplinar os acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos em atraso que ainda não foram objeto de lançamento.*

*Ou seja, referido artigo está apenas a autorizar que os débitos para com a União Federal decorrentes de tributos e contribuições não pagos nos vencimentos sejam acrescidos de multa de mora, e aqueles mesmos débitos (e não a multa) sofram também a incidência de juros de mora.*

*Além disso, o art. 43 da Lei nº 9.430/96 vem evidenciar ainda mais que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 prevê a cobrança de juros unicamente sobre o valor dos tributos e contribuições.*

*Prescreve o art. 43 da Lei nº 9.430/96:*

*"Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. "*

*Ora, se a expressão "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições" constante no "caput" do art. 61 da Lei n.º 9.430/96 contemplasse também a multa de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do art. 43 supra transcrito, posto que a incidência dos juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do "caput" do artigo já decorreria diretamente do art. 61.*

*Verifica-se, assim, que não existe base legal para a exigência de juros sobre os valores lançados a título de multa de ofício (não isolada), que não pode prevalecer sob pena de violação não só ao próprio art. 61 da Lei n. 9.430/96 mas também aos arts. 5o, II e 150,1 da CF/88 e 97 do CTO.*

### **PEDIDO**

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

Quanto ao tema envolvendo a responsabilização tributária, a DRJ resumiu a defesa dos RECORRENTES da seguinte forma (fl. 18782):

Inconformados com sua inclusão como responsáveis solidários, O Sr. **Stefano Bruno Pinto da Costa** e a Sra. **Bárbara Isabela Costa** apresentaram impugnação tempestiva em conjunto, fls. 18.505 a 18.523 e 18.569 a 18.587. A Impugnação, apesar de pedir ao final o cancelamento dos autos de infração, tratam, afora esta solicitação, exclusivamente da exclusão de seus nomes como responsáveis solidários.

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

### **DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

(...)

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

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

### **QUANTO AO MÉRITO**

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

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

(...)

*Com base nesses argumentos, o i. Fiscal atuante conclui que os Impugnantes, juntamente com os seus genitores, seriam "solidariamente responsáveis pelos créditos constituídos neste procedimento fiscal, com base no disposto na Lei 5.172/66, artigo 124, inciso I, por serem os reais beneficiários dos resultados*

*obtidos das atividades desenvolvidas pelo sujeito passivo" (IESP) (p. 47 do TVF — destaques dos Impugnantes).*

*No entanto, se analisarmos com atenção o TVF, verificaremos que a fiscalização reconhece que apenas o Sr. José Fernando Pinto da Costa e a Sra. Claudia Aparecida Pereira seriam os únicos responsáveis pela administração do IESP, possuindo "uma relação de donos, de sócios, de proprietários, de controladores, para com a entidade(.)" (p. 8 do TVF).*

*A fiscalização também destaca que "todas as empresas do grupo econômico UNIESP, mesmo as isentas e as filantrópicas, tem como sócio/presidente e principal administrador o Sr. José Fernando Pinto da Costa (..)", mencionando que apenas ele e a Sra. Claudia Aparecida Pereira receberam dividendos das instituições ligadas ao IESP (vide p. 22 do TVF e quadro demonstrativo nas pp. 26 e 27 desse termo).*

*Quanto aos Impugnantes, as pretensas "ligações" verificadas entre eles e o Grupo UNIESP consistiriam no recebimento de salários da União Nacional das Instituições Educacionais de São Paulo (pessoa jurídica distinta) e doações de seu genitor, devidamente declaradas nas mencionadas declarações.*

*Além disso, a fiscalização alega que os Impugnantes detinham participações societárias em instituições de ensino ligadas ao IESP e que, no ano-calendário 2012, devolveram recursos recebidos, a título de mútuo, da União Nacional das Instituições Educacionais de São Paulo.*

*Note-se que apesar de as situações dos Impugnantes e do Sr. José Fernando Pinto da Costa e Sra. Claudia Aparecida Pereira serem completamente distintas, a fiscalização entendeu que seria possível imputar também a eles a responsabilidade solidária pelos supostos débitos do IESP.*

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

*Melhor dizendo. O inciso I do art. 124 do CTN trata das hipóteses em que, mesmo sem a designação expressa em lei, aquelas pessoas, em razão do interesse comum na situação que constitui o fato gerador, são unidas por uma solidariedade natural, como a que existe entre co-proprietários de um bem, ou entre cônjuges unidos mediante regime de comunhão de bens. Nesse sentido, ensina Sacha Calmon Navarro Coelho, "verbis":*

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

### **O PEDIDO**

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

Inconformados com sua inclusão como responsáveis solidários, O Sr. **José Fernando Pinto da Costa** e a Sra. **Cláudia Aparecida Pereira** apresentaram impugnação tempestiva em conjunto, fls. 18.536 a 18.554 e 18.600 a 18.618. A Impugnação, apesar de pedir ao final o cancelamento dos autos de infração, tratam, afora esta solicitação, exclusivamente da exclusão de seus nomes como responsáveis solidários.

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

### **DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

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

*Além dos próprios autos de infração lavrados contra a sociedade serem improcedentes, como demonstrado em Impugnação própria, a pretensão fiscal aqui em discussão é descabida e infundada, não encontrando amparo em nosso ordenamento jurídico, bem como destoando da interpretação dada àquele*

*dispositivo legal pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.*

Os reclamantes fazem uma análise minuciosa sobre o alcance do art. 124 do CTN:

### **QUANTO AO MÉRITO**

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

*Vê-se que o art. 121 define o sujeito passivo da obrigação tributária como a pessoa obrigada ao pagamento de tributo, ou da penalidade pecuniária, denominando-se contribuinte, quando detiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, a sua obrigação decorrer de disposição expressa de lei.*

*Trocando em miúdos, o sujeito passivo, seja contribuinte, seja responsável, é quem possui o dever de recolher o tributo aos cofres públicos. No caso do responsável, a lei tributária pode atribuir-lhe a responsabilidade em caráter exclusivo, afastando a do contribuinte, ou não, atribuindo-a a este em caráter supletivo (CTN, art. 128).*

*É nesse contexto que deve ser compreendido o art. 124 do CTN, acima transcrito, que não traz em seu bojo hipótese de responsabilidade tributária, mas apenas regula as situações em que duas ou mais pessoas, enquanto contribuintes ou responsáveis, respondem solidariamente pelo crédito tributário.*

(...)

*Observa-se, assim, que nenhuma das situações previstas no art. 124 do CTN se aplica às situações dos filhos de sócios, acionistas ou titulares de pessoas jurídicas, na medida em que os mesmos, enquanto pessoas físicas, não são "contribuintes originários" ou "contribuintes propriamente dito" do IRPJ e CSL.*

(...)

Fazem ainda uma análise sobre o termo "interesse comum" contido no inciso I do art. 124 do CTN.

(...)

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

(...)

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

(...)

*Dos precedentes jurisprudenciais trazidos à baila, verifica-se que o art. 124, inciso I, do CTN não é por demais abrangente, não permitindo que os agentes fiscais exijam os tributos não recolhidos pelo sujeito passivo, contribuinte ou responsável, de qualquer pessoa, mesmo que esta tenha experimentado algum tipo de vantagem por conta do inadimplemento da obrigação tributária.*

*Pelo contrário, a hipótese descrita naquele dispositivo legal é bastante estreita, restringindo-se às pessoas que possuem "interesse comum" na relação jurídica descrita na hipótese de incidência, assim entendidas aquelas que figuram no mesmo pólo dessa relação (v.g., co-proprietários de um bem imóvel em relação aos tributos sobre ele incidentes), e que, por isso, podem responder, solidariamente, pelo crédito tributário correspondente.*

*O inciso I do art. 124 do CTN, por conseguinte, é aplicável às pessoas que têm qualidade para ser sujeito passivo da obrigação tributária, não contemplando situações relacionadas a atos ilícitos, que em tese poderiam ser alcançadas pelo art. 135 do CTN.*

*Com a devida vênia, o que ocorre no presente caso é uma interpretação equivocada do art. 124 do CTN por parte do Sr. Auditor-Fiscal Autuante, que ignora a distinção entre a personalidade jurídica de uma entidade e personalidade física de seus associados, desconsiderando-a injustificadamente, e subverte todo o sistema de sujeição passiva consagrado no Código Tributário Nacional, conforme bem apreendido pelo ex-integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e ex-subsecretário de Fiscalização da Secretária da Receita Federal do Brasil, Marcos Vinicius Neder:*

(...)

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

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

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

## **II- DA IMPROCEDÊNCIA PELO MÉRITO DO LANÇAMENTO**

### **QUANTO ÀS EXIGÊNCIAS DO PIS, COFINS E IRF.**

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

A **Sociedade Administradora e Gestão Patrimonial Ltda**, CNPJ 06.120.096/0001-08, também se manifesta contra o auto de infração e sua inclusão como responsável solidária pelos débitos apurados, através da impugnação tempestiva apresentada, fls. 18.467 a 18.483.

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

(...)

### **DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

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

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

*Além dos próprios autos de infração lavrados contra a sociedade serem improcedentes, como demonstrado em Impugnação própria, a pretensão fiscal aqui em discussão é descabida e infundada, não encontrando amparo em nosso ordenamento jurídico, bem como destoando da interpretação dada àquele dispositivo legal pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.*

(...)

### **QUANTO AO MÉRITO**

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

*Como se sabe, segundo o art. 121 do CTN, o devedor da obrigação tributária (sujeito passivo) abrange duas espécies, contribuinte ou responsável, a depender do liame que ele mantenha com o fato gerador dessa obrigação. Prescreve o referido dispositivo legal:*

(...)

*Vê-se que o art. 121 define o sujeito passivo da obrigação tributária como a pessoa obrigada ao pagamento de tributo, ou da penalidade pecuniária, denominando-se contribuinte, quando detiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, a sua obrigação decorrer de disposição expressa de lei.*

*Trocando em miúdos, o sujeito passivo, seja contribuinte, seja responsável, é quem possui o dever de recolher o tributo aos cofres públicos. No caso do responsável, a lei tributária pode atribuir-lhe a responsabilidade em caráter exclusivo, afastando a do contribuinte, ou não, atribuindo-a a este em caráter supletivo (CTN, art. 128).*

*É nesse contexto que deve ser compreendido o art. 124 do CTN, acima transcrito, que não traz em seu bojo hipótese de responsabilidade tributária, mas apenas regula as situações em que duas ou mais pessoas, enquanto contribuintes ou responsáveis, respondem solidariamente pelo crédito tributário.*

*Observa-se, assim, que nenhuma das situações previstas no art. 124 do CTN se aplica às situações em que sociedade de determinado grupo econômico possui negócios, in casu locações de bens imóveis, com o suposto sujeito passivo da obrigação tributária.*

(...)

Faz ainda uma análise sobre o termo "interesse comum" contido no inciso I do art. 124 do CTN.

(...)

*Com efeito, enquanto a hipótese do inciso II do art. 124 diz respeito às pessoas expressamente designadas por lei, a do inciso I prescreve que duas ou mais pessoas podem se apresentar na condição de sujeito passivo da obrigação principal, obrigando-se cada uma delas pelo crédito tributário, quando tiverem "interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal".*

(...)

*Atualmente, essa questão encontra-se devidamente solucionada pela doutrina e pela jurisprudência, administrativa e judicial, tendo prevalecido o entendimento de que o "interesse comum", a que alude o inciso I do art. 124, resta caracterizado em situações envolvendo pessoas situadas do mesmo "lado" da relação jurídica, eleita pela lei como fato gerador de determinado tributo, não havendo que se falar em interesse comum se as pessoas ocupam posições distintas naquela relação jurídica, como se depreende da lição do então Procurador da Fazenda Nacional e atualmente Desembargador do E. TRF da 2ª*

*Região Marcus Abrahan, "verbis":*

(...)

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

(...)

*Dos precedentes jurisprudenciais trazidos à baila, verifica-se que o art. 124, inciso I, do CTN não é por demais abrangente, não permitindo que os agentes fiscais exijam os tributos não recolhidos pelo sujeito passivo, contribuinte ou responsável, de qualquer pessoa, mesmo que esta tenha experimentado algum tipo de vantagem por conta do inadimplemento da obrigação tributária.*

*Pelo contrário, a hipótese descrita naquele dispositivo legal é bastante estreita, restringindo-se às pessoas que possuem "interesse comum" na relação jurídica descrita na hipótese de incidência, assim entendidas aquelas que figuram no mesmo pólo dessa relação (v.g., co-proprietários de um bem imóvel em relação aos tributos sobre ele incidentes), e que, por isso, podem responder, solidariamente, pelo crédito tributário correspondente.*

*O inciso I do art. 124 do CTN, por conseguinte, é aplicável às pessoas que têm qualidade para ser sujeito passivo da obrigação tributária, não contemplando situações relacionadas a atos ilícitos, que em tese podem ser alcançadas pelo art.135 do CTN.*

*Com a devida vênia, o que ocorre no presente caso é uma interpretação equivocada do art. 124 do CTN por parte do Sr. Auditor-Fiscal Autuante, que ignora a distinção entre as personalidades jurídicas das entidades em questão, IESP e Impugnante, desconsiderando-as injustificadamente, e subverte todo o sistema de sujeição passiva consagrado no Código Tributário Nacional, conforme bem apreendido pelo ex-integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e ex-subsecretário de Fiscalização da Secretária da Receita Federal do Brasil, Marcos Vinicius Neder:*

(...)

Ora, continua, "se nem a lei pode prever a responsabilidade solidária entre os sócios ou acionistas e, por extensão, empresas do mesmo grupo econômico ou que possuam

controladores comuns, menos ainda poderá fazê-lo o intérprete e aplicador da legislação como está a ocorrer no caso concreto".

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

(...)

## **II- DA IMPROCEDÊNCIA PELO MÉRITO DO LANÇAMENTO**

### **QUANTO ÀS EXIGÊNCIAS DO PIS, COFINS E IRF.**

(...)

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

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

## **Da Decisão da DRJ**

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Campo Grande/MS julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 18758/18807):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

Ementa:

DECADÊNCIA. ART. 173 DO CTN. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

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

ARROLAMENTO DE BENS.

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

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

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

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

A matéria não especificamente contestada na manifestação de inconformidade é reputada como incontroversa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### **Do Recurso Voluntário**

A RECORRENTE e os demais integrantes do polo passivo foram devidamente intimados da decisão da DRJ em 13/06/2017, conforme os termos de ciência por abertura de mensagem de fls. 18872/18877. Assim, a RECORRENTE apresentou seu recurso voluntário de fls. 18880/18922 em 04/07/2017 e os demais integrantes do polo passivo apresentaram os recursos de fls. 19231/19.256 (BARBARA IZABELA COSTA e STHEFANO BRUNO PINTO DA COSTA), fls. 19262/19285 (SOCIEDADE ADMINISTRADORA E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA.), fls. 19322/19347 (CLAUDIA APARECIDA PEREIRA e JOSÉ FERNANDO PINTO DA COSTA), em 07/07/2017.

Em suas razões, a RECORRENTE, alega que a Decisão recorrida não acolheu nenhum dos argumentos que evidenciam a ausência de dolo, fraude ou simulação por parte do RECORRENTE, com relação ao planejamento fiscal abusivo e fraudulento, bem como informa a redução de seus débitos tributários, adimplidos mediante parcelamento. No mais, reiterou os argumentos da Impugnação.

A Sra. BARBARA IZABELA COSTA e o Sr. STHEFANO BRUNO PINTO DA COSTA, preliminarmente, alegam a improcedência dos autos de infração pela inaplicabilidade do art. 124, inciso I do CTN ao caso concreto e alega que em Decisão recorrida o Fiscal autuante não apontou indícios e elementos de prova capazes de demonstrar que os RECORRENTES, nos períodos autuados, teriam recebido valores distribuídos disfarçadamente pelo IESP ou por instituições de ensino a ele ligadas.

Em síntese, no direito, explana a inaplicabilidade do art. 124 do CTN, alegando inicialmente que *“Como se pode observar, a interpretação sistemática do Código Tributário Nacional evidencia que as regras de seu Capítulo IV, dentre as quais se inclui a do art. 124, não dizem respeito atos praticados por terceiros, que não tenham relação direta com o fato gerador da obrigação tributária. As situações em que é permitido ao Fisco responsabilizá-los pelos tributos devidos pelo contribuinte são regidas pelas normas de seu Capítulo V. [...] Vê-se que o art. 121 define o sujeito passivo da obrigação tributária como a pessoa obrigada ao pagamento de tributo, ou da penalidade pecuniária, denominando-se contribuinte, quando detiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, a sua obrigação decorrer de disposição expressa de lei.”*

Destarte, relata que o art. 124 do CTN não traz a hipótese de responsabilidade tributária, mas apenas regula as situações em que duas ou mais pessoas, enquanto contribuintes ou responsáveis, respondem solidariamente pelo crédito tributário, e que o "interesse comum" referido no dispositivo, deve ser jurídico, não meramente econômico, abrangendo situações em

que as pessoas compõem o mesmo polo da relação jurídica. Ademais, ressalta que o termo "interesse comum" possui significado próprio, não se confundindo com o "interesse econômico".

Portanto, alega que o inciso I do art. 124 do CTN somente se aplica aos casos em que duas ou mais pessoas realizam conjuntamente o fato gerador da obrigação tributária, sendo a aplicação desse dispositivo legal incompatível com as Contribuições Previdenciárias.

Assim, após demais argumentações e análises jurisprudenciais acerca do assunto, alega que ocorreu uma interpretação equivocada do art. 124 do CTN, que ignora a distinção entre a personalidade jurídica de uma entidade e personalidade física de seus associados e filhos destes, que não fazem parte de seus quadros societários, desconsiderando-a injustificadamente.

Ao final, requer a devida reforma da decisão recorrida e exclusão do polo passivo, bem como a improcedência do lançamento, caso os demais pedidos não sejam aceitos.

Os demais integrantes do polo passivo reiteram a defesa acima descrita.

### **Do Sobrestamento na Secretaria da 2ª Câmara**

A tramitação regular do presente processo foi suspensa em razão de determinação do Ministro Marco Aurélio Mello, objeto do Ofício 594/R do STF, endereçado a este Conselho, determinando o sobrestamento do curso dos processos administrativos fiscais cujo objeto envolvesse os requisitos de isenção prescritos na redação então vigente do art. 55 da Lei nº 8.212/1991. Assim em Despacho de fls. 19369/19370, foi decidido o sobrestamento do feito e encaminhamento à Secretaria da 2ª Câmara.

Com o julgamento dos Embargos de Declaração formalizados pela PFN no RE nº 566.622, não obstante a formalização de novos Embargos ainda não apreciados pela Suprema Corte, entendeu este CARF que o citado Recurso Extraordinário teve julgamento final e que, assim, haveria a possibilidade de continuidade da presente lide administrativa, conforme explanado em DESPACHO DE DEVOLUÇÃO de fls. 19371/19372.

S.m.j., remanesce a higidez da determinação de sobrestamento, já que não há, até a presente data, decisão definitiva do STF sobre o tema (não há trânsito em julgado). Porém, a conclusão institucional derradeira foi pelo prosseguimento regular do feito, com a retomada da fluência do prazo regimental de relatoria. Assim, o presente processo foi encaminhado para continuidade do seu devido julgamento.

### **Pedido de Sobrestamento do Contribuinte.**

Em 04/01/2022, a RECORRENTE apresentou petição através da qual requereu o sobrestamento do presente caso até a conclusão do julgamento administrativo do processo principal (processo nº 19515.720367/2016-47, que trata do IRPJ), com base no § 5º do art. 6º do Anexo II do RICARF.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

### I. PRELIMINARES

#### I.a. Da decisão proferida no processo nº 19515.720367/2016-47 (IRPJ). Análise quanto ao pedido de sobrestamento deste processo.

Em 04/01/2022, a RECORRENTE apresentou petição através da qual requereu o sobrestamento do presente caso até a conclusão do julgamento administrativo do processo principal (processo nº 19515.720367/2016-47, que trata do IRPJ), com base no § 5º do art. 6º do Anexo II do RICARF. Na ocasião, citou o seguinte trecho do TVF para reforçar seu argumento de que este processo se trata de um reflexo do lançamento do processo envolvendo o lançamento de IRPJ (fl. 15736):

#### Processos

Foram formalizados processos administrativo para acompanhamento do crédito tributário constituído, dividido por tributo, IRPJ, PIS e CPP.

O processo referente ao tributo IRPJ é o mesmo processo em que se discute a suspensão dos benefícios fiscais referentes ao IRPJ e reflexos. Este é o processo principal onde serão apensados os demais.

- IRPJ (CSLL) 19515.720367/2016-47 (principal)

- PIS (COFINS, IRRF) 19515.720619/2016-38

- CPP (RAT, TERCEIROS) 19515.720620/2016-62

Ademais, na mesma petição, informou que a “*C. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF houve por bem, por unanimidade de votos, julgar procedente o recurso voluntário interposto no processo 19515.720367/2016-47 para cancelar integralmente as exigências fiscais*”.

Apesar de reconhecer que o fundamento utilizado para tal decisão (vício no procedimento da suspensão da isenção do PROUNI) não ter o menor impacto no presente processo, a RECORRENTE afirma que “*a C. Turma optou por não julgar as razões de mérito que levaram a fiscalização a suspender a imunidade e as isenções, tendo tal acórdão sido objeto de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional*”. Assim, por ainda estar pendente de

decisão definitiva o processo principal, requereu o sobrestamento deste caso com base no § 5º do art. 6º do Anexo II do RICARF:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

(...)

§ 5º Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

Neste ponto, levantou a hipótese de dois cenários:

Sobrestamento que se impõe ainda mais no caso concreto, em que são dois os possíveis desfechos do processo principal, a saber:

- i) caso o recurso especial da Fazenda Nacional seja conhecido e provido, o processo retornará à C. Turma Ordinária para o julgamento das demais questões, inclusive o mérito da suspensão da imunidade e das isenções, o que evidencia a existência dos motivos para que o julgamento do presente processo seja sobrestado, nos termos requeridos; e,
- ii) caso o recurso especial da Fazenda Nacional não seja conhecido ou seja desprovido, restarão definitivamente desonerados os créditos de IPRJ e CSL, hipótese em que as questões pertinentes ao mérito da suspensão da imunidade e das isenções jamais serão julgadas nos autos daquele processo, e, portanto, sem dúvida deverão ser decididas no caso concreto, sob pena de cerceamento de defesa.

**Contudo**, a despeito dos lógicos argumentos levantados pelo contribuinte, entendo que não há previsão regimental para, neste momento processual, acatar o sobrestamento do feito.

É que o no § 5º do art. 6º do Anexo II do RICARF prevê a hipótese de sobrestamento do julgamento do processo reflexo “*de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal*”. Conforme exposto, o processo que trata do IRPJ não está na mesma instância deste feito, pois já foi analisado pela Turma Ordinária competente e, agora está aguardando julgamento na CSRF.

Neste sentido, não se aplica a regra de sobrestamento prevista no RICARF, visto que já foi proferida decisão desta mesma instância no processo principal.

### **I.b. Decadência**

A RECORRENTE aduz em seu recurso voluntário a ocorrência da decadência passo que tomou ciência do presente lançamento em 01/07/2016, sendo o crédito tributário lançado referente ao período de 01/2011 a 12/2012.

Primeiramente, para o bom emprego do instituto da decadência previsto no CTN é preciso verificar o *dies a quo* do prazo decadencial de 5 (cinco) anos aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

Em 12 de agosto de 2009, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733-SC (2007/0176994-0), com acórdão submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O *dies a quo* do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de

Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Portanto, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

No presente caso, conforme será melhor abordado adiante, o lançamento constatou a prática de operação fraudulenta, pela constituição de grupo econômico com a intenção de iludir o pagamento de tributo ao fisco e pela utilização de empresas com propósito de lucro para viabilizar a distribuição de lucros/patrimônio da IESP, obtendo a imunidade das contribuições previdenciárias a despeito de não fazer jus a este benefício, o que atrai a regra do art. 173, I, do CTN, nos termos da Súmula CARF n.º 72:

#### **Súmula CARF n.º 72**

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Deste modo, considerando que o auto de infração englobou o período de 01/2011 a 12/2012, a primeira competência teve como termo inicial do prazo decadencial a data de 1º/1/2012 (primeiro dia do exercício seguinte aquele que poderia ter sido lançado de ofício o tributo) e poderia ter sido lançada até 1º/1/2017.

Logo, considerando que o contribuinte teve ciência do auto de infração em 01/07/2016, conforme alega, não há que se falar em decadência.

## **II. MÉRITO**

De início, em análise ao recurso voluntário interposto pelo Contribuinte (IESP), bem como pelos responsáveis solidários, verifica-se que não foram tecidas quaisquer razões sobre os fundamentos apontados pela fiscalização que ensejaram a descaracterização do caráter imune da entidade a respeito das contribuições previdenciárias, especificamente relacionados ao art. 29 da Lei n.º 12.101/2009, dentre eles:

- (i) Pagamento de remuneração aos dirigentes, através de utilização de empresas interpostas e pagamento de aluguéis superfaturados;
- (ii) não distribuição dos resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;
- (iii) Erros na contabilidade, em especial omissão de receitas e despesas, ausência de descrição dos lançamentos e pagamentos sem justificativa; e
- (iv) Ausência e aplicação integral dos recursos na manutenção dos objetivos sociais da entidade.

Isto porque, em suas razões, a RECORRENTE, alega, exclusivamente, que a existência de dois CNPJ's em um mesmo empreendimento não foi ocasionada por dolo do contribuinte em estruturar um planejamento tributário, mas sim em virtude da demora do Ministério da Educação de apreciar os pedidos de transferência da manutenção das instituições de educação em tempo adequado. Assim, não havia dolo do contribuinte nesta estruturação negocial.

Contudo, ainda que acatado o argumento do contribuinte, reconhecendo que a existência de dois CNPJ's foi "culpa" do MEC, isto não teria o condão de afastar a descaracterização do IESP como entidade imune, ante a comprovação, por exemplo, de pagamento de aluguéis superfaturados (matéria não impugnada expressamente e que não tem relação com os CNPJs dobrados) ou da ausência de escrita contábil regular capaz de atestar a movimentação de receitas e despesas da entidade (também não impugnada), ambas circunstâncias que, por si só, seriam suficientes para afastar a imunidade.

Ademais, conforme será adiante abordado no tópico sobre a aplicação da multa qualificada, os argumentos apresentados pelo contribuinte apenas comprovam que a "criação" da estruturação realizada (com dois CNPJ's por estabelecimento) teria supostamente sido culpa do MEC, o que não significa dizer que o contribuinte não se utilizou, dolosamente, desta estrutura para reduzir sua carga tributária. Ora, foi o MEC que o obrigou a transferir todos os funcionários para o CNPJ que era imune das contribuições previdenciárias, ao mesmo tempo em que manteve a grande maioria das receitas na empresa com fins lucrativos, possibilitando a distribuição de resultados? Não me parece ser o caso.

Por sua vez, os responsáveis tributários alegam a improcedência da atribuição de solidariedade ante a inaplicabilidade do art. 124, inciso I do CTN ao caso concreto. Argumento que, ainda que seja provido, não afeta o mérito do lançamento.

Passa-se a analisar os argumentos do contribuinte.

## **II.a. Argumentos expostos em processo principal: da imunidade das contribuições previdenciárias**

Esclareça-se que, em seu recurso, o RECORRENTE abre tópico em que remete suas razões de defesa quanto ao cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN e do art. 29 da Lei 12.101/09 (imunidade das contribuições previdenciárias) para os argumentos expostos no

âmbito do processo que tratou da suspensão da imunidade/isenção de IRPJ e CSLL (processo nº 19515.720367/2016-47) e sua consequente cobrança (tópico II.1.1 do Recurso).

Afirma que, nos autos do processo nº 19515.720367/2016-47, apresentou suas razões de inconformismo quanto ao Ato Declaratório Executivo – ADE nº 162, de 13 de outubro de 2016 (fl. 15337), o qual declarou a suspensão da imunidade e da isenção tributária no período de janeiro/2011 a dezembro/2012.

Particularmente, entendo que tal ADE é relativo ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Tanto que os dispositivos nele citados envolvem os mencionados tributos (art. 32 da Lei nº 9.430/96; art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal; art. 15 da Lei nº 9.532/97 e art. 8º da Lei nº 11.096/2005). Não há qualquer menção acerca das contribuições previdenciárias, cuja suspensão da isenção decorre do art. 32 da Lei nº 12.101/2009, o qual não traz o mesmo rito do art. 32 da Lei nº 9.430/96.

Caberia, então, ao RECORRENTE rebater especificamente a questão envolvendo o descumprimento dos requisitos do art. 195, §7º, do art. 29 da Lei nº 12.101/2009 e do art. 14 do CTN (este último possui identidade com os argumentos expostos no processo envolvendo o IRPJ).

A despeito de não contestar expressamente as acusações de descumprimento aos requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, verifica-se dos itens listados às fls. 15723/15724 do TVF que a própria autoridade fiscal remeteu a motivação de alguns dos descumprimentos aos fatos relacionados ao descumprimento dos requisitos para isenção do IRPJ (fls. 15720/15723).

Sendo assim, por prudência, apreciarei as razões indicadas pelo RECORRENTE, mesmo se tratando de defesa acerca da suspensão da isenção envolvendo o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Inclusive pelo fato de o crédito tributário objeto dos processos nº 19515.720367/2016-47 (IRPJ e CSLL) e nº 19515.720619/2016-38 (PIS, COFINS e IRF) ter sido cancelado pela 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção deste CARF em 24/07/2018 (decisão pendente de apreciação de Recurso Especial da Fazenda Nacional). No entanto, as razões que culminaram no cancelamento em nada influenciam o presente caso, conforme adiante esclarecido.

Daí a importância de se debruçar sobre tais questões nestes autos.

Conforme exposto no Relatório, a autoridade fiscal entendeu que a IESP descumpriu os requisitos estabelecidos para fruir da isenção das contribuições sociais outorgadas às entidades beneficentes de assistência social. Nas palavras do auditor, apesar de possuir CEBAS (válido de set/2010 a set/2013), a entidade descumpriu diversos requisitos estabelecidos pelo art. 29 da Lei nº 12.101/2009, pois não apresentou escrita contábil regular, efetuou distribuição de lucros e dividendos para os seus associados, remunerou seus dirigentes, não aplicou os seus recursos em prol dos objetivos da entidade, não tinha regularidade fiscal e não cumpriu as obrigações acessórias.

Consequentemente, foi realizado o lançamento das contribuições patronais (Seguridade Social, RAT e Terceiros) incidentes sobre todas as remunerações creditadas aos empregados e autônomos no período de 2011 e 2012.

No que diz respeito às entidades beneficentes de assistência social, o art. 195, §7º, da Constituição Federal prevê a imunidade dessas entidades em relação às contribuições destinadas à seguridade social, desde que atendam às exigências estabelecidas em lei:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:  
(...)

**§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.** (Grifou-se)

Apesar do texto constitucional empregar a expressão “isentas”, trata-se de verdadeira hipótese de imunidade, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”) na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028/DF e no RE 566.622/RS, por se tratar de limitação ao poder de tributar estabelecida pela própria constituição.

De início, quanto ao tema envolvendo a exigência de requisitos para a isenção das contribuições apenas por lei complementar, não compete a esta Corte administrativa reconhecer a inconstitucionalidade de normas, como bem pontuado pela Súmula CARF nº 02, que assim dispõe:

#### **Súmula CARF nº 2**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, mesmo diante do argumento de que este requisito apenas poderia ter sido estabelecido por lei complementar, não compete a esta Corte administrativa reconhecer a inconstitucionalidade de normas, sendo vedado aos membros do CARF afastar a aplicação de norma legal sob fundamento de inconstitucionalidade, nos termos do art. 62 do RICARF.

Apenas devem ser deixadas de aplicar as normas que já tenham sido declaradas inconstitucionais por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal, conforme art. 62, §1º, II, do RICARF.

Neste sentido, cumpre mencionar que a questão envolvendo a exigência de lei complementar como forma de definir os requisitos para a isenção por parte das entidades filantrópicas foi levada ao crivo do Supremo Tribunal Federal – STF que, no julgamento do Recurso Extraordinário RE 566.622/RS, tema com repercussão geral reconhecida (tema 0032), fixou a seguinte tese:

"A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas".

**No entanto**, ainda não foi certificado o trânsito em julgado da mencionada questão objeto do RE 566.622/RS em razão de Embargos de Declaração opostos em face da última decisão proferida pelo STF. Deste modo, os dispositivos legais previstos no art. 55 da Lei nº 8.212/91 (e do art. 29 da Lei nº 12.101/2009) gozam de presunção de constitucionalidade, não podendo ser afastada a sua aplicação por esta Corte, nos termos da já citada Súmula CARF nº 02 e do art. 62 do Anexo II do RICARF:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Nota-se que o RICARF exige decisão definitiva do STF para que os membros das turmas de julgamento do CARF possam afastar a aplicação de lei. No caso, o acórdão proferido pelo STF no RE 566.622/RS ainda não transitou em julgado, o que impede sua aplicação neste julgamento.

Neste sentido, cito abaixo as razões de decidir expressas pelo ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Presidente desta Colenda Turma, no acórdão n.º 2201-007.263, proferido em 02/09/2020:

A análise dos autos evidencia que a autuação decorreu do fato da recorrente ter apresentado GFIP como entidade beneficente isenta da conta patronal da Contribuição Previdenciária sem que tivesse formalizado o requerimento de que trata o § 1º do art. 55 da Lei 8.2512/91, cuja redação vigente à época dos fatos era a seguinte:

(...)

Portanto, é inequívoca a conclusão de que a autuação decorre de descumprimento de preceitos vigentes contidos em lei ordinária, considerados

indispensáveis para fazer jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.

A afirmação recursal de que a regulamentação do dispositivo constitucional supracitado é matéria reservada a lei complementar é questão levada ao crivo do Supremo Tribunal Federal – STF que, no julgamento do Recurso Extraordinário – RE 566.622/RS, tema com repercussão geral reconhecida, fixou a seguinte tese:

"A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas".

As decisões definitivas dessa natureza devem ser reproduzidas pelos membros desta Corte por força de previsão Regimental. Entretanto, ainda não foi certificado trânsito em julgado da referida Decisão da Suprema Corte, razão pela qual se conclui que o texto então vigente do art. 55 da Lei 8.212/91 goza de presunção de legitimidade, encontrando-se, assim, em plena harmonia com os preceitos constitucionais, já que tal juízo não compete a esta Corte administrativa, como bem pontuado pela Súmula Carf. Nº 02, que assim dispõe:

#### **Súmula CARF nº 2**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ademais, no caso sob análise, não parece que o citado § 1º veicule qualquer definição sobre o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo § 7º do art. 195 da CF, tampouco institua contrapartidas a serem por elas observadas, mas, tão só, define um procedimento que confere alguma forma de controle estatal sobre a desoneração fiscal. Não faz muito sentido imaginar que a imunidade em questão pudesse ser gozada sem qualquer tipo de controle.

Neste sentido, não identifiquei qualquer mácula que justifique a alteração do lançamento ou da decisão recorrida.

Portanto, conclui-se que a atuação decorre de descumprimento de preceitos vigentes contidos em lei ordinária (art. 29 da Lei n.º 12.101/2009), considerados indispensáveis para fazer jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei n.º 8.212/91, de modo que deve ser analisado o cumprimento dos mencionados requisitos, conforme especificado pela autoridade fiscal.

Ainda assim, entendo importante esclarecer que o STF, quando da análise conjunta do mérito dos embargos de declaração opostos nos autos da ADI 2.028, da ADI 2.036, da ADI 2.621, da ADI 2.228 e do RE 566.622 (em decisão, como exposto, ainda não transitada em julgado), entendeu que os aspectos procedimentais da imunidade, relacionados à certificação, à fiscalização e ao controle das entidades beneficentes de assistência social podem ser regulamentados por lei ordinária; **por outro lado, é exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação** das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

Neste sentido, entendeu que vinculações restritivas “à livre disposição do indivíduo para agir nos campos da benemerência ou da filantropia” bem como “definir que a imunidade somente é aplicável se um determinado percentual da receita bruta for destinado à prestação gratuita de serviços”, são matérias afetas à lei complementar; ao passo que outras questões, como a mera certificação prevista no art. 55, II, da Lei nº 8.212/91, poderia ser exigida mediante lei ordinária.

O seguinte trecho do voto proferido pela Ministra Rosa Weber quando do julgamento dos Embargos de Declaração no RE 566622, citando palavras dos Ministros Luiz Fux e Dias Toffoli, esclarece a questão:

**Acompanhei** o voto proferido pelo eminente e saudoso Ministro Teori Zavascki em sua integralidade. Destaquei, nessa linha, a necessária distinção, na exegese do **art. 195, § 7º, da CF**, entre os aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo das entidades beneficentes de assistência social, passíveis de definição em lei ordinária, e a definição do modo de atuação das entidades contempladas no preceito, a exigir lei complementar.

No mesmo sentido votou o Ministro **Luiz Fux**, de cujo voto destaco o seguinte excerto:

“Então, basicamente, tudo aquilo que influi diretamente da imunidade reclama lei complementar, e aqueles aspectos procedimentais de habilitação de documentos, apresentação dos documentos para ver a categorização da sociedade como beneficente se submetem a uma lei ordinária para a qual não há necessidade de quorum específico para isso.”

O Ministro **Dias Toffoli** acompanhou o voto proferido pelo Ministro Teori Zavascki tanto em relação ao mérito das ações objetivas quanto em relação ao recurso extraordinário, observando que “a lei complementar está reservada aos requisitos para a concessão da referida imunidade, e a lei ordinária, não só a lei ordinária, mas também os regramentos - existem vários regramentos infranormativos aí, não só infraconstitucionais, mas infralegais - que são emitidos pelos órgãos públicos a respeito do tema, não podem estabelecer requisitos, eles estabelecem, evidentemente, procedimentos”.

(destaques no original)

Em outro trecho de seu voto, a Excelentíssima Ministra Rosa Weber esclareceu o seguinte:

Não paira dúvida, pois, sobre a convicção de que a delimitação do campo semântico abarcado pelo conceito constitucional de “entidades beneficentes de assistência social”, por inerente ao campo das imunidades tributárias, sujeita-se à regra de reserva de lei complementar, consoante disposto no **art. 146, II, da Carta Política**.

Qual é, pois, a dificuldade que aqui se apresenta? Tanto a tese **estrita** (refletida na ementa do **RE 566.622** e na tese de repercussão geral do **tema nº 32**) – segundo a qual todo e qualquer aspecto relacionado ao regime jurídico das entidades beneficentes de assistência social, de que cogita o **art. 195, § 7º, da CF**, somente pode ser positivado mediante lei complementar – quando a tese **flexível** – segundo a qual aspectos meramente procedimentais, que não dizem respeito à própria definição de tais entidades, podem ser veiculados mediante lei ordinária – autorizam, consideradas

as normas examinadas nos casos em apreço, resultados similares: a procedência total das ADIs 2028 e 2036, parcial das ADIs 2228 e 2621, e o provimento do **RE 566.622**.

No exame das ações diretas, a Corte concluiu pela **inconstitucionalidade formal** de preceitos normativos não veiculados mediante lei complementar que inovavam na ordem jurídica ao exigirem contrapartidas diversas para o gozo da imunidade objeto do **art. 195, § 7º, da CF**. Nesse enfoque, o **resultado** do julgamento das ADIs não deixa de ser coerente com a **procedência** do recurso extraordinário.

As **teses jurídicas** subjacentes a uma e outra decisão se mostram, de fato, antagônicas – circunstância ensejadora, aliás, da oposição dos presentes embargos de declaração.

E a contradição entre as teses não se limita ao campo teórico, mas antes se traduz em incerteza que se espraia para o campo normativo. É que, a prevalecer a tese consignada no voto condutor do julgamento do **RE 566.622**, deve ser reconhecida a declaração **incidental** da **inconstitucionalidade de todo o art. 55 da Lei nº 8.212/1991**, inclusive em sua **redação originária**, cabendo ao **art. 14 do CTN** a regência da espécie.

A prevalecer, a seu turno, o voto condutor das ADIs, do Ministro Teori Zavascki, deve ser reconhecida a declaração de inconstitucionalidade apenas do **inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, acrescidos pela Lei nº 9.732/1998**, permanecendo constitucionalmente hígido o restante do dispositivo, em particular o seu **inciso II**, que, objeto das **ADIs 2228 e 2621**, teve a pecha de inconstitucional expressamente afastada, conforme o julgamento das ADIs, tanto em relação à sua **redação originária** quanto em relação às redações que lhe foram dadas pelo **art. 5º da Lei 9.429/1996** e pelo **art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001**.

Há que ora definir, pelo menos, qual é a norma incidente à espécie, à luz do enquadramento constitucional: se o **art. 14 do CTN** ou o **art. 55 da Lei nº 8.212/1991** (à exceção do seu **inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º, acrescidos pela Lei nº 9.732/1998**, declarados inconstitucionais nas ações objetivas). Num caso, o CEBAS (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social) foi declarado constitucional e no outro foi declarado inconstitucional.

Outro aspecto a ser enfrentado é o fato de que, tal como redigida, atese de repercussão geral aprovada nos autos do **RE 566.622** sugere a inexistência de qualquer espaço normativo que pudesse ser integrado por legislação ordinária, o que, na minha leitura, não é o que deflui do cômputo dos votos proferidos.

(...)

### **Conclusão**

**I.** Embargos de declaração nas ADIs **acolhidos em parte**, sem efeito modificativo, para: **(i)** sanando erro material, excluir das ementas das **ADIs 2028 e 2036** a expressão “*ao inaugurar a divergência*”, tendo em vista que o julgamento dessas duas ações se deu por unanimidade; e **(ii)** prestar esclarecimentos, nos termos da fundamentação.

**II.** Embargos de declaração no RE 566.622 **acolhidos em parte** para, sanando os vícios identificados:

(i) assentar a constitucionalidade do **art. 55, II, da Lei n.º 8.212/1991**, na **redação original** e nas redações que lhe foram dadas pelo **art. 5.º da Lei 9.429/1996** e pelo **art. 3.º da Medida Provisória n.º 2.187-13/2001**; e

(ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao **tema n.º 32** da repercussão geral a seguinte formulação:

“A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.”

**É como voto.**

(destaques no original)

Sendo assim, nas palavras da Excelentíssima Ministra Rosa Weber, apesar de firmar o entendimento de que a lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF (instituição de contrapartidas a serem por elas observadas), foi adotada uma *“tese flexível – segundo a qual aspectos meramente procedimentais, que não dizem respeito à própria definição de tais entidades, podem ser veiculados mediante lei ordinária”*.

Em síntese, o STF definiu ser legítima a atuação do legislador ordinário, no trato de questões procedimentais, desde que não interfira com a própria caracterização da imunidade.

O referido julgamento não contemplou a Lei n.º 12.101/2009. No entanto, a tese firmada pelo STF (ainda não transitada em julgado) é no sentido de ser exigível lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas.

Importante mencionar que, conforme devidamente esclarecido com o julgamento dos embargos de declaração, já deve ser reconhecida a declaração de inconstitucionalidade do inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991 (abaixo transcritos), com base no voto condutor do Ministro Teori Zavascki proferido na **ADI 2028** (com decisão transitada em julgado em 16/05/2020):

Art. 55. (...)

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

(...)

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.

Por sua vez, quanto à **ADI 4480**, o STF (após julgamento de embargos de declaração) concluiu o seguinte:

“Ante o exposto, julgo parcialmente procedente a presente ação direta de inconstitucionalidade para **declarar a inconstitucionalidade formal** do **art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; do art. 29, VI**, e do **art. 31** da **Lei 12.101/2009**, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e declarar a inconstitucionalidade material do **art. 32, § 1º**, da Lei 12.101/2009”.

O disposto no art. 29, VI, da Lei n.º 12.101/2009, declarado inconstitucional, possui a seguinte redação:

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

(...)

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

Ou seja, conforme restou decidido pelo STF quando do julgamento da **ADI 4480** (com decisão transitada em julgado em 24/04/2021), permanecem incólumes os dispositivos das referidas leis ordinárias que estão lastreados no art. 14 do CTN, lei complementar que deve ser observada, conforme entendimento do STF, pelo menos até que seja publicada nova lei complementar específica para tratar da matéria. Assim, transcreve-se, abaixo, trecho do voto proferido pelo Exmo. Relator Ministro Gilmar Mendes (Relator da ADI 4480) na ocasião:

Quanto ao art. 29 [da Lei n.º 12.101/2009] e seus incisos e ao art. 30, reitero que só deverão ser considerados inconstitucionais na hipótese de estabelecerem condições inovadoras, não previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional, ou que dela não puderem ser identificadas como consequências lógicas. Eis o teor dos referidos dispositivos:

Com isso, o art. 14 do CTN é o dispositivo de lei complementar que define o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF (institui contrapartidas a serem por elas observadas):

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

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp n.º 104, de 2001)

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

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

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

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

O art. 29 da Lei nº 12.101/2009 dispõe o seguinte (redação vigente à época dos fatos):

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006.

Consequentemente, o STF já entendeu pela constitucionalidade formal do art. 29, incisos I, II, III, IV, V e VII, da Lei nº 12.101/2009 (fundamentos legais do lançamento) quando do julgamento da **ADI 4480** (com decisão transitada em julgado). Sobre o tema, extrai-se o seguinte excerto da decisão proferida pelo STF:

Nesse contexto, **entendo que os incisos I e V do artigo 29 se amoldam ao inciso I do artigo 14 do CTN (“não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título”); e o inciso II do artigo 29 ajusta-se ao inciso II do artigo 14 do CTN (“aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais”)**. E, como consequências dedutivas do inciso III do artigo 14 do CTN (“manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”), tem-se os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009. **Portanto, não vislumbro a alegada inconstitucionalidade formal do artigo 29 e incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII.**

Neste sentido, tem-se que os dispositivos legais utilizados pela autoridade fiscal para fundamentar o lançamento se amoldam aos dispositivos contidos no art. 14 do CTN.

Insta salientar que a falta de menção aos incisos do art. 14 do CTN no auto de infração não importa em nulidade do lançamento se demonstrado o descumprimento dos

requisitos lá descritos e citados os incisos do art. 29 da Lei 12.101/91, eis que tais incisos são equivalentes ou decorrentes do disposto no CTN, conforme entendido pelo STF.

No presente caso, o Relatório Fiscal aponta que a entidade descumpriu todos os requisitos estabelecidos pelo art. 29 da Lei nº 12.101/2009 (apenas não fez menção ao inciso VIII, que trata da exigência de auditoria das demonstrações contábeis por auditores independentes), conforme fls. 15723/15724.

Assim, independentemente da discussão envolvendo as exigências firmadas via lei ordinária, é possível verificar que a autuação decorreu da constatação de eventual descumprimento dos requisitos previstos em lei complementar, quais sejam: a exigência de não distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título (art. 14, I, do CTN); a exigência de aplicação dos recursos da entidade beneficente na manutenção de seus objetivos institucionais no País (art. 14, inciso II do CTN); bem como a manutenção de escrituração das receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão (art. 14, III, do CTN).

Esclareça-se que, antes da redação dada pela Lei Complementar nº 104/2001, o inciso I do mencionado art. 14 do CTN vedava apenas a não distribuição do patrimônio a título de lucro ou participação no seu resultado. Com a nova redação, passou a ser vedada a distribuição do patrimônio a qualquer título.

Sendo assim, uma vez constatado o não cumprimento de qualquer um dos requisitos acima, é dever da autoridade fiscal realizar o lançamento das contribuições sociais devidas em relação no período correspondente.

Uma vez constatado o não cumprimento de qualquer um dos requisitos acima, surge o dever da autoridade fiscal realizar o lançamento das contribuições sociais devidas em relação no período correspondente.

Com a entrada em vigor da Lei nº 12.101/2009 houve mudança significativa no processo de verificação dos requisitos necessários para gozo da imunidade constitucional, extinguindo-se a necessidade de um ato declaratório de reconhecimento da imunidade e, de igual modo, de um processo administrativo prévio de cancelamento da isenção. Neste sentido, nos casos em que for verificado o descumprimento dos requisitos para o gozo da isenção, é possível o lançamento de ofício por parte da Receita Federal (autoridade competente para a cobrança de tributos). Sobre o tema, destaca-se o conteúdo do art. 26, §3º, da Lei nº 12.101/2009:

Art. 26. Da decisão que indeferir o requerimento para concessão ou renovação de certificação e da decisão que cancelar a certificação caberá recurso por parte da entidade interessada, assegurados o contraditório, a ampla defesa e a participação da sociedade civil, na forma definida em regulamento, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da publicação da decisão.

§ 1º O disposto no caput não impede o lançamento de ofício do crédito tributário correspondente. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 2º Se o lançamento de ofício a que se refere o § 1o for impugnado no tocante aos requisitos de certificação, a autoridade julgadora da impugnação aguardará o julgamento da decisão que julgar o recurso de que trata o caput. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

**§ 3º O sobrestamento do julgamento de que trata o § 2º não impede o trâmite processual de eventual processo administrativo fiscal relativo ao mesmo ou outro lançamento de ofício, efetuado por descumprimento aos requisitos de que trata o art. 29. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)**

Inclusive, a própria Lei nº 12.101/2009 estabelece a competência da Receita Federal verificar se a entidade permanece cumprindo os requisitos para gozar da imunidade constitucional, a ver:

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.

§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

**§ 2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente.**

Saliente-se que o §1º do mencionado artigo foi declarado inconstitucional pelo STF (sem modulação de efeitos) quando do julgamento da ADI 4480, cuja decisão transitou em julgado em 24/04/2021. A decisão final plenária do STF foi no seguinte sentido:

O Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta para declarar a inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e **declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009**, nos termos do voto do Relator, vencido parcialmente o Ministro Marco Aurélio. Não participou deste julgamento, por motivo de licença médica, o Ministro Celso de Mello.

- Plenário, Sessão Virtual de 20.3.2020 a 26.3.2020.

- Acórdão, DJ 15.04.2020.

Importante transcrever trechos do voto proferido pelo Exmo. Relator Ministro Gilmar Mendes (Relator da ADI 4480) na ocasião a fim de esclarecer que o dispositivo julgado inconstitucional foi o §1º do art. 32 e não a norma prevista no *caput*:

Cumprir registrar que, no meu entender, o caput do artigo 32 não padece de inconstitucionalidade formal, tendo em vista que apenas prevê penalidade a descumprimento dos requisitos do art. 29, incisos e parágrafos, considerados constitucionais por estabelecerem condições previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional. Eis a redação do *caput* do artigo 32:

(...)

Por fim, entendo que merece prosperar o argumento de inconstitucionalidade material do § 1º do artigo 32 da Lei 12.101/2009, *in verbis*:

(...)

O referido dispositivo, a meu ver, encontra-se em clara afronta ao inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, uma vez que determina a “*suspensão automática*” do direito à isenção, sem a garantia do contraditório e da ampla defesa, conforme assegurado no citado dispositivo constitucional.

Nesses termos, entendo estar eivado de inconstitucionalidade material o art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

(grifos nossos)

**Contudo**, entendo que mencionada decisão do STF não traz reflexos no presente caso. Isto porque em nenhum momento a autoridade fiscal ignorou (ou negou vigência) ao conteúdo do §2º do art. 32 da Lei nº 12.101/2009.

Conforme já observado, uma vez verificado o descumprimento dos requisitos do art. 29, compete à Receita Federal lavrar o auto de infração e relatar os fatos. Neste ponto, salienta-se que o *caput* do art. 32 da Lei nº 12.101/2009, anteriormente transcrito (cuja constitucionalidade foi reconhecida pelo STF), determina expressamente que em caso de descumprimento dos requisitos elencados, caberá à fiscalização da Secretaria da Receita Federal lavrar o auto de infração. Portanto, há competência para o citado órgão efetuar o lançamento.

Ou seja, por força do art. 32, §2º, a fiscalização, ao constatar o descumprimento de requisitos pela RECORRENTE, lavrou o auto de infração relativo ao período correspondente obedecendo ao rito do Decreto nº 70.235/72. Desta forma, foi assegurado ao RECORRENTE a ampla defesa e contraditório. Por tal razão sua defesa foi objeto de apreciação pela DRJ e está sendo julgada por este CARF.

Deixar de lavrar o auto de infração não é uma opção da autoridade fiscal, que deve efetuar o lançamento quando verificar a ocorrência do fato gerador, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN:

Art. 142. 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Passa-se, então, a analisar a ocorrência dos descumprimentos mencionados pela autoridade fiscal.

**Requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101/2009:**

**Inciso I: não remunerar dirigentes**

Entendeu a fiscalização que houve remuneração indireta dos dirigentes através da distribuição disfarçadas de lucros caracterizadas por três condutas pontuadas no Termo de Verificação Fiscal, quais sejam:

- Atribuir fraudulentamente a cada estabelecimento de ensino duas personalidades jurídicas, dois CN PJ e duas contabilidades paralelas, com a finalidade de distribuir lucro e ao mesmo tempo se beneficiar de imunidade e de isenção fiscal.

- Pagar aluguéis à empresa patrimonial dos controladores, em valores superiores aos de mercado.

- Pagar despesas de terceiros, em especial, empresas com fins lucrativos pertencentes aos controladores. Exemplo, pagamento de R\$ 1.475,53, de energia elétrica, para o Colégio Tijucussu, na Rua Martim Francisco, 471, em São Caetano do Sul, que fica em frente a filial 0039-30 do sujeito passivo, que funciona no número 488, onde também está cadastrada a empresa com fins lucrativos Organização Sulsancaetanense de Educação e Cultura Ltda., CNPJ 02.240.444/0001-20, fls 12.729.

Com relação à primeira infração cometida, a fiscalização apontou que a utilização de CNPJ fraudulento ensejou uma omissão de receitas no RECORRENTE. Isto foi comprovado pois, segundo o portal da transparência da RFB, as empresas do Grupo UNIESP receberam, aproximadamente, R\$ 241 milhões em razão dos recursos do FIES, dos quais apenas R\$ 1,5 milhões foi pago diretamente à RECORRENTE, sendo os demais recursos pagos às outras faculdades do Grupo. Contudo, era a RECORRENTE quem detinha a “mão de obra” (salários dos professores) e quem pagava as despesas necessárias à manutenção da fonte produtora, de modo que as receitas foram auferidas por serviços por ela prestados. Assim, esses rendimentos deveriam ter sido declarados em favor da mesma.

Além disto, tomando como base as informações constantes na DIRPF dos alunos das instituições, foram pagos mais de R\$ 32 milhões a empresas do Grupo UNIESP, e nenhum valor foi declarado tendo como beneficiário a RECORRENTE. Ademais, em consulta a movimentação financeira das empresas do Grupo, verificou-se que dos R\$ 964 milhões recebidos, apenas R\$ 272 milhões transitaram pelas contas bancárias da RECORRENTE. Estes valores são incompatíveis com a folha de pagamento da RECORRENTE.

Tomando como base essas informações, a fiscalização elaborou a planilha comparativa de fls. 15.717/15.720, comparando os rendimentos recebidos em cada um dos CNPJ's ditos fraudulentos. Veja-se o seguinte trecho:

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

CNPJ	Nome	FIES 2012	Pagamento de PF	Dividendos	DIMOF	Filial IESP	DRE
63.083.969/0001-67	INSTITUTO EDUCACIONAL DO ESTADO DE SAO PAULO - IESP	1.681.346		0	272.205.379		110.000.000
03.041.091/0001-00	ARTE E MUSICA LTDA.	796.207	26.058	74.786	1.591.625	1	3.923.685
07.245.843/0001-05	SOCIEDADE BRASILEIRA DE EDUCACAO RENASCENTISTA		2.051.377		1.608.288	2	
03.802.620/0001-32	FUNDACAO UNIESP DE TELEDUCACAO		156.454		18.500	2	
02.274.342/0001-25	CENTRO DE ENSINO SUPERIOR DE MIRANDOPOLIS		17.810			4	
06.353.311/0001-10	CENTRO EDUCACIONAL DE MIRANDOPOLIS LTDA - ME		4.486			4	
07.245.843/0002-88	SOCIEDADE BRASILEIRA DE EDUCACAO RENASCENTISTA		3.600			4	

Ainda sobre o recebimento de lucros através de empresas situadas no mesmo imóvel das filiais da RECORRENTE, a fiscalização alegou que analisando a DIRPF do Sr. José Fernando e da Sra. Cláudia Aparecida, verificou-se que nos anos de 2011 e 2012 os mesmos

declararam ter recebido dividendos de pequenas faculdades no montante de aproximadamente R\$ 61 milhões. Contudo, analisando a contabilidade destas instituições, nenhuma delas apurou LUCRO a distribuir, e a maioria delas estava inativa. A lista destas instituições se encontra na planilha de fls. 15.715/15.716, adiante parcialmente reproduzida:

**CLAUDIA APARECIDA FERREIRA (ANEXO 10)**

CNPJ	RAZÃO SOCIAL	VALOR RECEBIDO DECLARADO JOSE FERNANDO	VALOR RECEBIDO DECLARADO CLAUDIA APARECIDA	VALOR RECEBIDO DECLARADO TOTAL	IR DCTF AC 2012	DATA DA AQUISIÇÃO
06.277.068/0001-70	ASSOCIACAO PAULISTA DE ENSINO LTDA.	6.755.662,80	6.755.662,80	13.511.325,60	0	19/10/2012
02.240.444/0001-20	ORGANIZACAO SULSANCAETANENSE DE EDUC.CULTURA LTDA	4.168.554,06	4.168.554,06	8.337.108,12	1,00	07/03/2012
04.323.073/0001-75	CENTRO DE ENSINO E CULTURA DE AURIFLAMA LTDA	3.633.461,53	3.633.461,53	7.266.923,06	0	27/07/2012
05.529.444/0001-32	INSTITUTO U.B.M. LTDA	2.464.993,62	2.464.993,62	4.929.987,24	0	19/03/2012
01.194.051/0001-64	SOCIEDADE MANTENEDORA DE	2.404.005,93	2.404.005,93	4.808.011,86	0	17/08/2011

No que diz respeito aos aluguéis pagos a empresas do Sr. José Fernando, em valor alegado ter sido acima da média de mercado, a fiscalização afirma que esta era uma outra forma de distribuição disfarçada de lucro pois, em geral, os imóveis onde funcionam as filiais do sujeito passivo pertencem a já citada empresa de gestão patrimonial UNIESP (SOCIEDADE ADM. E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA), e os aluguéis foram geralmente negociados em valores superiores ao de mercado. A operação ocorria da seguinte forma (fl. 15706/15707):

Para financiar a expansão operacional do grupo econômico, não foi utilizado apenas o recebimento mensal do aluguel pago pelo sujeito passivo, foi utilizado um instrumento de alavancagem para antecipação desses recebíveis, as chamadas CCI.

CCI - Cédulas de Crédito Imobiliário são títulos que representam créditos imobiliários, tais como recebíveis de aluguel. O emissor da cédula é o credor dos direitos. A CCI transforma um contrato particular em um título que é passível de negociação no mercado financeiro.

O primeiro passo para o lançamento do CCI, no grupo UNIESP, era a aquisição do imóvel em que estava localizada a faculdade, ou a instituição de ensino. Isso usualmente era feito pela empresa "holding" do grupo a SOCIEDADE ADM. E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA.

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

De posse do contrato de locação a SOCIEDADE ADM. E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA lançava as CCIs que foram adquiridas por fundos de pensão estatais (Petros e Postalís). O fundo de pensão pagava um determinado valor pelos CCIs e passava a ter o direito de receber os aluguéis da entidade educacional

Segue abaixo diagrama explicativo da transação.



1. Entidade educacional imune/isenta aluga imóvel da Holding (SAGP)
2. Holding emite Cédula de Crédito Imobiliário, título que representa os aluguéis a receber. A CCI é comprada por fundo de pensão
3. Os aluguéis pagos pela entidade educacional passam a ser recebidos diretamente pelo fundo de pensão

Somente com as CCI abaixo relatadas a SOCIEDADE ADM. E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA. conseguiu levantar cerca de R\$ 155 milhões. Esses recursos foram utilizados para novas aquisições, conforme analisaremos nos itens abaixo:

(...)

Observa-se, portanto, que a empresa de titularidade do Sr. José Fernando alugava imóveis para a RECORRENTE, com valor acima do valor de mercado, ato contínuo transformava estes recebíveis em um título de crédito, e os vendia no mercado para terceiros. Com o valor da venda dos CCI's, adquiria novos imóveis e novas faculdades, todos em benefícios da empresa SOCIEDADE ADM E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA e da pessoa física do Sr. José Fernando e sua esposa.

A lista dos imóveis adquiridos, e dos títulos de créditos emitidos, estão às fls. 15.708/15.711. Reproduz-se adiante, a título exemplificativo, uma das operações descritas pela fiscalização:

#### CCI – PREDIO PRESIDENTE PRUDENTE – R\$ 44 MILHÕES

– Entre os anos de 2006 e 2007 o CENTRO DE ENSINO SUPERIOR DE PRESIDENTE PRUDENTE - CESPP. CNPJ: 05.430.746/0001-59 adquire os sete imóveis onde se situam as faculdades do centro universitário em Presidente Prudente conforme ANEXO 14 desta VIC.

– Em 25 de Junho de 2009 a SOCIEDADE ADM. E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA. CNPJ: 06.120.096/0001-08 adquire os sete imóveis onde se situam as faculdades do centro universitário em Presidente Prudente através de um financiamento do BANCO INDUSTRIAL S.A conforme matriculas constantes no ANEXO 14 desta VIC.

– Em 06 de Maio de 2011 o CENTRO DE ENSINO SUPERIOR DE PRESIDENTE PRUDENTE - CESPP CNPJ: 05.430.746/0001-59, através da SOCIEDADE ADM. E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA, quita o financiamento junto ao Banco Indusval S.A conforme pág 05 da Matricula PRUDENTE 1 do ANEXO 14 desta VIC.

– Em 06 de Maio de 2011 o CENTRO DE ENSINO SUPERIOR DE PRESIDENTE PRUDENTE - CESPP CNPJ: 05.430.746/0001-59 alugou por R\$ 64.604.605,17 (R\$ 7.040.000,00 no ato e R\$ 57.564.605,17 em 60 parcelas mensais) os sete imóveis onde se situam as faculdades do centro universitário em Presidente Prudente para INSTITUTO

EDUCACIONAL DO ESTADO DE SÃO PAULO CNPJ: 63.083.869/0001-67 entidade filantrópica do mesmo grupo conforme págs 05 e 06 da Matricula PRUDENTE 1 do ANEXO 14 desta VIC.

– Em 06 de Maio de 2011 o CENTRO DE ENSINO SUPERIOR DE PRESIDENTE PRUDENTE - CESPP CNPJ: 05.430.746/0001-59 lança CCI n. 70.002-7 no valor de R\$ 44.000.000, no prazo total de 60 meses e termino em maio de 2016 conforme págs 04 do ANEXO 15.

– O valor de mercado do imóvel é de R\$ 55,1 milhões.

– A garantia dos CCIs é o próprio imóvel, bem como a transferência mensal de recursos do FIES devidos à IESP-INSTITUTO EDUCACIONAL DO ESTADO DE SÃO PAULO CNPJ: 63.083.869/0001-67 conforme págs 05 do ANEXO.

– Em 16 de Maio de 2011 a POSTALIS- INSTITUTO DE SEGURIDADE SOCIAL DOS CORREIOS E TELEGRAFOS adquire as CCIs conforme consta na pág. 07 da Matricula PRUDENTE 1 do ANEXO 14.

Assim, ainda que os alugueis não tenham sido recebidos diretamente pelos dirigentes da RECORRENTE, o pagamento de alugueis em valor superior ao valor de mercado favoreceu os mesmos, na medida em que possibilitou a captação de expressivo montante, bem como a aquisição de diversos imóveis em favor de empresa com intuito lucrativo.

Sobre estes pontos acima, nem o RECORRENTE, tampouco os responsáveis, apresentaram qualquer documentação ou justificativa apta para afastar as conclusões da fiscalização.

Restou comprovado que as pessoas físicas utilizavam da estrutura da IESP para distribuir, disfarçadamente, lucros. Eram feitos pagamentos de alugueis em valor superior ao valor de mercado, eram realizadas fragmentação de despesas para que as entidades com fins lucrativos pudessem obter a maior quantidade possível de lucro, e assim distribuí-lo.

Comprovada, portanto, a existência de remuneração aos diretores, e a violação ao disposto no art. 29, inciso I, da Lei nº 12.101/2009 e, conseqüentemente, no art. 14, I, do CTN.

*Inciso II: aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais*

No entender da fiscalização, o *modus operandi* da entidade (já descrito anteriormente), comprova que a mesma aplicou recursos em objetivo social distinto do da associação, ou seja, no crescimento do grupo econômico UNIESP e obtenção de benefícios dos controladores. Veja-se (fl. 15720):

Flagrante desvio de finalidade ao se inserir a entidade em grupo econômico constituído de fato, em geral empresas veículos sem atividade operacional efetiva, em estratégia que permitiu sua expansão acelerada no mercado educacional em benefício dos controladores do grupo, o que aconteceu em detrimento das obrigações para com a finalidade educacional e os direitos dos estudantes de obterem o melhor ensino que os recursos poderiam oferecer, acompanhada de desvirtuamento dos objetivos dos programas FIES e PROUNI, por inadmissível e ilegal compartilhamento financeiro da entidade com intermediários, e

indução dos estudantes e candidatos, com força de coação para os hipossuficientes economicamente, a se comprometer com empréstimos oriundos dos recursos do FIES, que, com taxas privilegiadas de programa social, eram desviadas efetivamente para os controladores do grupo econômico, conforme descrito neste relatório

Ora, ainda que possa se argumentar que a aquisição de instituições está dentro do objetivo social da entidade (que é oferecer educação para um maior número de pessoas), o fato dos recursos advindos de aluguéis superfaturados pagos pelo IESP serem utilizados pela empresa holding do grupo para emissão de CCIs, revela que estão dissociadas dos objetivos sociais da entidade filantrópica, visto que as elevadas quantias levantadas pela holding eram utilizadas em benefício da própria e, conseqüentemente, dos seus sócios pessoas físicas demonstrando que houve perda de finalidade. Ou seja, os valores eram utilizados com a finalidade de manter o *modus operandi* e, assim, alavancar cada vez mais recursos.

A instituição foi utilizada para alavancar o patrimônio de seus dirigentes, o que, claramente, não se enquadra no objetivo de uma instituição beneficente. Comprovada, portanto, a violação ao disposto no art. 29, inciso II, da Lei nº 12.101/2009 e, conseqüentemente, no art. 14, II, do CTN.

*Inciso III: apresentar CND relativos aos tributos administrados pela Receita Federal e certificado de regularidade do FGTS*

A autoridade fiscal atesta que o RECORRENTE não comprovou cumprir o requisito de possuir as Certidões elencadas neste inciso (fl. 15723):

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

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

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

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

Seguem em anexo as consultas aos sistemas da SRFB e do FGTS. Foram também solicitados comprovantes ao sujeito passivo, sendo que os mesmos dados constantes dos sistemas foram confirmados.

Contudo, nada foi apresentado pela RECORRENTE a fim de rebater as constatações da autoridade fiscal. Comprovada, portanto, a violação ao disposto no art. 29, inciso III, da Lei nº 12.101/2009 e, conseqüentemente, no art. 14, III, do CTN.

*Inciso IV: manter escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade*

A fiscalização constatou uma série de vícios contábeis, razão pela qual entendeu que os livros não asseguravam a exatidão das receitas e despesas das entidades, quais sejam:

- Falta de individualização das operações
- Falta de clareza na descrição das operações
- Falta de caracterização do documento respectivo
- Não observância do princípio da competência
- Lançamento de despesas em contas de receitas
- Omissão de receitas
- Falta de comprovação de despesas
- Lançamento de receitas em contas de despesas
- Lançamento de despesas em duplicidade
- Omissão de despesas

A descrição pormenorizada de cada uma das infrações contábeis se encontra nas fls. 15.699/15.701. A título exemplificativo, segue adiante a descrição do erro contábil caracterizado pela existência de falta de comprovação das despesas:

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

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

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

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

Percebe-se que as falhas apontadas pela fiscalização dizem respeito ao conteúdo das declarações contábeis (erros ou fraudes) e não aos requisitos formais dos livros contábeis.

Contudo, a norma contida na Lei nº 12.101/2009 é clara ao determinar que a contabilidade deve ser apta para comprovar, com exatidão, as receitas e despesas. Esta é, inclusive, a exigência, do CTN, veja-se:

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

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

Ademais, a Lei n.º 12.101/2009 determina que aplicação em gratuidade seja feita de forma segregada.

No presente caso, a contabilidade encobria boa parte das receitas do IESP, ao mesmo tempo em que maximizava suas despesas. Assim, ainda que os livros sejam revestidos das formalidades, comprovou-se que os mesmos não eram capazes de demonstrar com exatidão as receitas e despesas. Nada foi apresentado a fim de reverter tal constatação.

Assim, também restou comprovada a violação ao disposto no art. 29, inciso IV, da Lei n.º 12.101/2009 e, conseqüentemente, no art. 14, III, do CTN.

*Inciso V: não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto*

As razões para o descumprimento deste requisito são as mesmas relativas ao inciso I, já apresentadas, uma vez que a remuneração indireta dos dirigentes se deu através da distribuição disfarçada de lucros.

Portanto, comprovada a violação ao disposto no art. 29, inciso V, da Lei n.º 12.101/2009 e, conseqüentemente, no art. 14, I, do CTN.

*Inciso VI: conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizadas que impliquem modificação da situação patrimonial*

Como exposto, mencionado dispositivo legal foi declarado inconstitucional pelo STF quando do julgamento da **ADI 4480** (com decisão transitada em julgado em 24/04/2021):

“Ante o exposto, julgo parcialmente procedente a presente ação direta de inconstitucionalidade para **declarar a inconstitucionalidade formal** do **art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; do art. 29, VI,** e do **art. 31** da **Lei 12.101/2009**, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e declarar a inconstitucionalidade material do **art. 32, § 1º**, da Lei 12.101/2009”.

Neste sentido, deixo de tecer maiores considerações sobre o mesmo, já que especificamente tal dispositivo não pode ser utilizado como fundamento para o lançamento.

*Inciso VII: cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária*

A fiscalização afirmou que o sujeito passivo “*não cumpriu as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária, pois informou GFIP com código FPAS 639, próprio de entidades isentas, quando na verdade é uma entidade com fins lucrativos que presta serviços educacionais, portanto FPAS 574*” (fl. 15724). Alegou também o fato de o

RECORRENTE não ter recolhido integralmente as contribuições previdenciárias descontadas dos segurados, conforme exposto no Termo de Verificação Fiscal.

S.m.j., entendo que o fato de ter sido informado em GFIP o código FPAS 639 (código de entidade filantrópica) não enseja a prática de infração ao dispositivo legal mencionado. Afinal, a RECORRENTE era portadora de CEBAS e, para todos os efeitos, seria uma entidade isenta das contribuições. A autoridade fiscal, no uso de suas atribuições legais, verificou o não cumprimento dos requisitos legais para gozo da isenção fiscal e, como consequência, efetuou o lançamento das contribuições devidas pela IESP. Nesta ordem de ideias, o dever de não informar o código de entidade filantrópica – 639 em GFIP surgiu após as conclusões da autoridade fiscal.

Situação completamente diferente seria a indicação em GFIP do código de entidade filantrópica – 639 por empresa **não portadora** de CEBAS, o que poderia, sim, ser caracterizado como uma declaração falsa para eximir-se de pagamento de tributo. Contudo, este não é o caso dos autos.

Por outro lado, o fato de a RECORRENTE não ter recolhido integralmente as contribuições previdenciárias descontadas dos segurados revela uma situação diferente.

De acordo com a autoridade fiscal, a RECORRENTE compensou indevidamente contribuições sociais previdenciárias a cargo dos segurados, retidas e não recolhidas pela IESP, conforme o seguinte trecho do TVF (fls. 15696/15697):

Durante os anos de 2009 a 2012 o sujeito passivo lançou em GFIP compensações conforme quadro:

INSTITUTO EDUCACIONAL DO ESTADO DE SÃO PAULO			
CNPJ: 63.083.869/0001-67			
2009	2010	2011	2012
910.598,93	3.035.453,54	2.869.085,68	172.238,96

Intimado pelo respectivo órgão controlador da RFB, DIORT DERAT SP, a esclarecer a quais créditos se referiam essas compensações o sujeito passivo 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 foram consideradas totalmente indevidas.

O crédito resultante da glosa das compensações indevidas referente aos anos de 2009 e 2010 já foi constituído de ofício, através de Despacho Decisório emitido pelo órgão controlador, DIORT DERAT SP, inclusive com aplicação de multa isolada qualificada de 150% (aplicada quando há fraude, controlada em processo apartado).

No processo principal, nº 16613.720004/2015-24, referente ao crédito resultante da glosa das compensações, foi apresentada defesa pelo sujeito passivo. O mérito já foi julgado pela DRJ, que manteve o crédito, não houve recurso, o trânsito em julgado administrativo se deu em 04/10/2016. Como as compensações indevidas se deram sobre contribuições sociais previdenciárias a cargo dos segurados, retidas e não recolhidas pelo sujeito passivo, diante do trânsito em julgado administrativo, foi encaminhada RFFP – Representação Fiscal para Fins Penais ao MPF, relatando o ocorrido, que pode ser considerado, em tese, crime de apropriação em débito previdenciária.

No processo da multa isolada qualificada, n.º 16613.720008/2015-11, não houve contestação. O respectivo crédito foi objeto de parcelamento por parte do sujeito passivo.

O crédito resultante da glosa das compensações indevidas referentes aos anos sob fiscalização, 2011 e 2012, será lançado também pelo órgão controlador, DIORT DERAT SP, após a conclusão deste procedimento fiscal, mediante esta informação: **ratifica-se o entendimento de que as compensações são indevidas e que não estão incluídas nos Autos de Infração lavrados neste procedimento fiscal.**

Ou seja, o fato acima demonstra o não cumprimento das obrigações previdenciárias por parte da RECORRENTE ao não recolher integralmente as contribuições previdenciárias descontadas dos segurados. Ademais, a RECORRENTE buscou ocultar a existência de tal passivo ante a sua compensação com suposto crédito que não pode ser utilizado para tal finalidade (créditos de Títulos Públicos ainda não resgatados).

Este mesmo argumento foi utilizado para embasar o descumprimento ao art. 195, §3º, da Constituição Federal:

Art. 195. (...)

§ 3º A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

Portanto, comprovada a violação ao disposto no art. 29, inciso VII, da Lei n.º 12.101/2009 e, conseqüentemente, no art. 14, III, do CTN.

**Conclusão quanto aos requisitos do art. 29 da Lei n.º 12.101/2009:**

Do acima exposto, entendo que foi correta a descaracterização do IESP como entidade isenta, ante o não atendimento aos requisitos do art. 29 da Lei n.º 12.101/2009 que se amoldam àqueles previstos no art. 14 do CTN.

Além dos citados requisitos previstos na Lei n.º 12.101/2009, a autoridade fiscal relatou o descumprimento de norma constitucional e de exigências previstas no CTN:

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

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp n.º 104, de 2001)

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

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

Portanto, também por este viés, restou demonstrado o descumprimento dos requisitos pela RECORRENTE para gozo da isenção de contribuições previdenciárias concedida às entidades beneficentes.

**Da decisão proferida no processo nº 19515.720367/2016-47 (IRPJ).**

No voto condutor do acórdão proferido pela 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção deste CARF nos autos do processo nº 19515.720367/2016-47, o Conselheiro Relator, apesar de esbarrar em vícios que resultaram na conclusão pelo cancelamento do lançamento, em respeito ao trabalho meticoloso desenvolvido pela autoridade fiscal, teceu suas ponderações acerca de diversas questões destacadas no TVF e que resultaram na suspensão da imunidade/isenção e no consequente lançamento do crédito tributário.

Ao contrário das razões que culminaram no cancelamento do crédito tributário controlado no referido processo (que em nada influenciam o presente caso), as ponderações do Conselheiro Relator – tecidas a título de opinião – são questões comuns ao presente caso envolvendo contribuições previdenciárias; daí porque importante transcrever trechos do acórdão nº 1401-002.724 (proferido nos autos do processo nº 19515.720367/2016-47):

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

- 1) como fundamento *obiter dictum*, a aferição da base de cálculo do arbitramento do lucro e das receitas a serem tributadas; e
- 2) como *ratio decidendi*, a falta de ato do Ministério da Educação para desvincular a recorrente do PROUNI.

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

(...)

**Imunidade Tributária e Isenção Fiscal**

(...)

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

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

(...)

Pois bem.

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

(...)

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

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

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

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

### **Grupo Econômico de Fato**

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

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

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

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

(...)

### **Empresas diferentes estabelecidas em um mesmo endereço**

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

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

(...)

### **Empresas sujeitas a controle de uma holding**

Todas as empresas envolvidas estavam direta ou indiretamente sujeitas a controle de uma holding, antes denominada União dos Institutos de Ensino Superior de São Paulo (Uniesp) e atualmente denominada Sociedade de Administração e Gestão Patrimonial LTDA, CNPJ 06.120.096/000108, que possui patrimônio relevante e recebe recursos advindos das empresas do grupo Uniesp.

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

### **Contratos de aluguel entre as empresas do grupo**

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

### **Confusão Patrimonial**

A confusão patrimonial nas empresas do grupo é patente:

Uma empresa – geralmente com fins lucrativos – é a intermediadora dos contratos do FIES firmados entre os alunos e o Governo Federal, e é ela quem emite o diploma para os alunos, e também é a empresa cadastrada no PROUNI. Por outro lado, a recorrente, também domiciliada no mesmo endereço da referida empresa, é quem mantinha sob sua guarda a folha de pagamento de seus colaboradores e declarava o valor da contribuição previdenciária em sua GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social) aproveitando dos benefícios que lhe eram concedidos no caso da folha de pagamento, isenção de contribuição previdenciária patronal.

(...)

### **Conclusão sobre o Grupo Econômico de Fato**

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

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

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

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

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

(...)

**Impactos com a suspensão**

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

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

É de se concluir que o grupo econômico afastou-se completamente de seu propósito de entidade sem fins lucrativos para se tornar um grupo empresarial com o claro objetivo de expansão, para cada vez mais ganhar o mercado e distribuir resultados aos principais interessados, os sócios de fato e de direito de todo o grupo empresarial.

(...)

### **Distribuição disfarçada de lucros**

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

(...)

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

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

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

(...)

### **Débito com a seguridade social**

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

(...)

#### **Contabilidade imprestável**

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

(...)

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

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

(...)

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

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

#### **Até aqui, parece-me correto o lançamento fiscal.**

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

(...)

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

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

#### **Suspensão da isenção do Prouni**

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

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

(...)

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

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

(...)

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

E não foi isto que ocorreu!

A RECORRENTE apresentou embargos de declaração em face do referido acórdão, os quais não foram conhecidos, conforme os seguintes trechos do acórdão nº 1401-004.075:

Assim, ao contrário da conclusão do despacho de admissibilidade, a decisão Embargada tratou-se sim da 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 cabe a alegação levantada pela Embargante no sentido de que: *“a menção constante no voto do i. Relator no sentido de que o vício atinente à “aferição da base de cálculo do arbitramento do lucro e das receitas a serem tributadas” seria apenas “obiter dictum” claramente contraria a respectiva decisão, pois não se trata “in casu” de simples alegação “em tese”.*

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.

Dessa forma, configura-se como verdadeira tentativa de rediscussão do mérito, o que não se coaduna com a hipótese de cabimento dos embargos de declaração, haja vista que no acórdão há fundamentação suficiente para, defender o posicionamento firmado.

Ante o exposto, voto no sentido de não conhecer dos embargos.

Do acima exposto, constata-se que a Colenda 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF **não** se debruçou sobre os diversos descumprimentos aos requisitos legais que concediam a imunidade e a isenção tributária à RECORRENTE para chegar à conclusão exposta no acórdão (e muitos destes requisitos são idênticos àqueles relativos à isenção das contribuições previdenciárias); tais exposições se limitaram a uma opinião apresentada pelo Relator em seu voto, mas que, ao final, não se revelaram necessárias para o deslinde do caso.

Contudo, na opinião do relator, houve, sim, diversos descumprimentos aos requisitos legais que concediam a isenção tributária à RECORRENTE. E muitos destes requisitos são idênticos àqueles relativos à isenção das contribuições previdenciárias. Portanto, é de rigor esclarecer que todos estes pontos foram objeto de concordância por este Relator, conforme acima exposto. No entanto, no caso do IRPJ, decidiu-se por cancelar o crédito tributário em razão de questões próprias daqueles processos específicos (tanto o envolvendo IRPJ e CSLL, como também o processo envolvendo PIS, COFINS e IRF).

Em princípio, no caso do processo nº 19515.720367/2016-47, entendeu-se que teria sido incorreta a aferição da base de cálculo mediante o arbitramento do lucro e das receitas a serem tributadas com base na massa salarial. Contudo, tal questão não contamina este caso, pois a base de cálculo deste lançamento foi a própria remuneração declarada GFIP. Ou seja, não houve qualquer tipo de arbitramento.

Por outro lado, de acordo com o acima exposto, a *ratio decidendi* para o cancelamento do crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS lançados em desfavor da RECORRENTE foi a falta de ato do Ministério da Educação para desvincular a RECORRENTE do PROUNI. É que a isenção da RECORRENTE estaria mantida apenas pela adesão ao PROUNI, o qual possui regras próprias. Ou seja, esta adesão era condição suficiente para manutenção da isenção de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Porém, a adesão ao PROUNI em nada afeta a suspensão da isenção das contribuições previdenciárias, objeto deste caso, conforme dispõe o art. 8º da Lei nº 11.096/2005:

Porém, a adesão ao PROUNI em nada afeta a suspensão da isenção das contribuições previdenciárias, objeto deste caso, conforme dispõe o art. 8º da Lei nº 11.096/2005:

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

**I - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas;**

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

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

**IV - Contribuição para o Programa de Integração Social**, instituída pela Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970.

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

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

§ 3º A isenção de que trata este artigo será calculada na proporção da ocupação efetiva das bolsas devidas. (Incluído pela Lei n.º 12.431, de 2011).

Desta forma, entendo que deve ser mantida a descaracterização do IESP como entidade isenta das contribuições previdenciárias.

## **II.b. Da alegação de ausência de dolo, fraude ou sonegação com relação à suposta “fragmentação” e da consequente aplicação de multa qualificada.**

Como pontuado nos tópicos anteriores, o principal argumento do IESP para alegar a impossibilidade de aplicação da multa majorada no percentual de 150%, foi a suposta ausência de dolo na criação de dois CNPJ's por instituição de ensino. Segundo o contribuinte, isto foi causado, exclusivamente, por culpa do MEC, que não autorizou a transferência da manutenção das instituições adquiridas em prazo razoável.

Sobre o tema, cumpre apresentar os dispositivos legais que regulamentam a matéria (conforme legislação em vigor à época dos fatos):

### Lei n.º 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

### Lei n.º 4.502/1964

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

De acordo com o TVF, a prática irregular e fraudulenta conhecida como fragmentação é questão que caracterizaria, em tese, a prática de crimes de sonegação e lavagem de dinheiro, o que autorizaria a qualificação da multa de ofício (fl. 15735):

#### **Multa**

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

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo 44, da Lei 9.430/96, acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação pela autoridade lançadora da conduta dolosa do contribuinte no cometimento da infração segundo as definições da Lei 4.502/64.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

Na aplicação da multa qualificada, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que demonstrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964 os quais o art. 44, II, da Lei 9.430 de 1995 faz remissão. É, pois, esta comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação da multa na sua forma qualificada.

Ou seja, a autoridade lançadora deve observar os parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser aplicada quando houver convencimento do cometimento do crime (fraude ou sonegação mediante dolo) e a demonstração de todos os fatos, de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e o delito efetivamente praticado.

No caso dos autos, como exposto, a autoridade fiscal entendeu pela qualificação da multa por entender que houve, em tese, a prática de crime de sonegação, uma vez que a **fragmentação é uma forma de abuso da personalidade jurídica, que implicou em omissão de receita no sujeito passivo e em simulação de receita em outras empresas do grupo econômico UNIESP e, portanto, é uma prática irregular e fraudulenta.**

Apesar da fiscalização fazer menção ao conceito de fragmentação neste trecho, sua definição foi apresentada ao longo de todo o termo de verificação fiscal, como sendo a divisão indevida entre receitas e despesas em dois CNPJs, de modo a minimizar o encargo tributário incidente na operação, que seria maior caso todas as receitas e despesas fossem contabilizadas em uma única entidade. Veja-se (fls. 15.693 e 15.696):

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.

(...)

#### **Omissão de Receitas no Sujeito Passivo**

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

As demais empresas do grupo econômico UNIESP, em sua maioria empresas de natureza sociedade limitada, apesar de não terem recursos para a prestação dos serviços educacionais, pois não tinha

Ou seja, diferentemente do que tenta alegar o IESP, a fiscalização não define fragmentação como a simples existência de dois CNPJ's, mas sim a utilização indevida destes CNPJ's para repartir receitas e despesas.

A fraude que ensejou o lançamento não foi a irregularidade de manter dois CNPJ's, mas sim a utilização desta irregularidade (que pode até ter sido ocasionada pelo MEC) como ferramenta para reduzir a carga tributária incidente, mediante "fragmentação" indevida das receitas e despesas entre duas entidades.

Assim, para validação da multa de ofício majorada, basta verificar se a fiscalização comprovou o dolo do IESP em se utilizar deste esquema operacional como maneira de reduzir a carga tributária incidente, viabilizando a distribuição indevida de lucros.

No termo de verificação fiscal, restou amplamente demonstrado que, após a aquisição das instituições, havia quase que imediata transferência da mão de obra para a filial do

IESP aberto no mesmo endereço. Ademais, a instituição ficava responsável, também, pelo pagamento do aluguel e de diversos custos fixos, como por exemplo energia. Veja:

- Pagar despesas de terceiros, em especial, empresas com fins lucrativos pertencentes aos controladores. Exemplo, pagamento de R\$ 1.475,53, de energia elétrica, para o Colégio Tijucussu, na Rua Martim Francisco, 471, em São Caetano do Sul, que fica em frente a filial 0039-30 do sujeito passivo, que funciona no número 488, onde também está cadastrada a empresa com fins lucrativos Organização Sulsancaetanense de Educação e Cultura Ltda., CNPJ 02.240.444/0001-20, fls 12.729.

Em consulta, por amostragem, da documentação acostada pela fiscalização, se confirma que, de fato, houve transferência da titularidade da conta de energia elétrica de diversos endereços no qual constavam empresas ativas para o IESP. A manutenção das atividades das empresas podem ser vista na planilha de fls. 12.255/12.261, onde consta o endereço das mesmas e sua situação fiscal.

Ademais, em consulta a documentação contábil de fls. 12.946/12993, na qual consta a análise da conta contábil nº 3.1.4.01.002 3342 (alugueis), constata-se que o IESP também efetuou pagamentos em favor de empresas lucrativas, de propriedade do Sr. José Fernando.

No que se refere à folha de pagamento, a documentação de fls. 12.284/12.333, demonstra que o IESP possuía um significativo número de funcionários, que aumentou exponencialmente ao longo do período fiscalizado.

A consequência negocial de todos esses atos, foi que as empresas lucrativas de titularidade do Grupo Uniesp reduziram significativamente suas despesas, se comparado entre os anos de 2011 e 2012, ao passo em que aumentaram o lucro, viabilizando a distribuição de resultados significativos aos seus sócios. Estas informações podem ser obtidas em consulta as documentações contábeis relativas a diversas das empresas adquiridas pelo Grupo UNIESP, apresentada nas fls. 13.003/13.372.

Exemplificativamente, observa-se a empresa denominada Centro de Ensino e Cultura de Auriflama (CNPJ 04.323.073/0001-75), que está localizado no mesmo endereço da filial do IESP ( 63.083.869/0042-35), obteve um resultado de aproximadamente R\$ 8 milhões, ao passo em que a despesa com pessoal declarada foi somente de R\$ 270 mil. Tal circunstância ensejou a distribuição de um lucro de R\$ 7.7 milhões:

**Centro de Ensino e Cultura de Auriflana Ltda.**  
**CNPJ 04.323.073/0001-75**

Demonstração de Resultado dos Exercícios findos em 31 de dezembro de 2012 e 2011

Capital Social	2012	2011
Receita Operacional Bruta	<u>7.784.617</u>	<u>434.968</u>
Receitas Operacionais	7.784.617	434.968
Prestação de Serviços	7.784.617	434.968
Custos Operacionais	<u>(77.902)</u>	<u>-</u>
Custos Operacionais	(77.902)	-
Custos Operacionais	(77.902)	-
Lucro Operacional Bruto	7.706.715	434.968
Despesas	<u>(1.506.039)</u>	<u>(403.611)</u>
Despesas Operacionais	(1.506.039)	(403.611)
Pessoal	(270.543)	(225.616)
Vendas	(2.950)	(680)
Administrativas	(76.378)	(91.844)
Aluguéis E Locações	(96.339)	-
Tributárias	(19.065)	(33.799)
Depreciações E Amortizações	(37.785)	(51.672)
Despesas Eventuais	(1.002.980)	-

De igual modo, a empresa denominada Associação Paulista de Ensino, obteve uma redução significativa de suas despesas no ano de 2011 (antes da aquisição) e 2012, após a aquisição, simultaneamente a um aumento exponencial dos lucros:

**Associação Paulista de Ensino Ltda - FIP**

**CNPJ 06.277.088/0001-70**

Demonstração de Resultado do Exercício findo em 31 de Dezembro de 2012

	2012	2011
Receita Operacional	<u>17.592.528</u>	<u>3.475.697</u>
Receita Líquida de Prestação de Serviços	17.592.528	3.475.697
Lucro Operacional Bruto	17.592.528	3.475.697
Despesas	<u>(2.208.181)</u>	<u>(4.697.025)</u>
Despesas Operacionais	(2.208.181)	(4.697.025)
Pessoal	(900.978)	(1.959.744)
Encargos Sociais	(117.771)	(733.367)
Vendas	(21.671)	(99.951)
Administrativas	(339.847)	(680.561)
Aluguéis e Locações	(666.759)	(927.748)
Tributárias	(138.171)	(266.648)
Depreciações e Amortizações	(22.984)	(29.006)

Tais fatos, são ainda mais graves, se considerarmos que o IESP, além de ficar responsável pelo pagamento dos aluguéis, pagava valores superfaturados, que eram transformados em cédulas de crédito imobiliários, e vendidos para alavancar a compra de novas instituições.

Conforme pontuado no relatório fiscal, no que diz respeito aos aluguéis pagos a empresas do Sr. José Fernando, a operação se dava da seguinte forma:

Para financiar a expansão operacional do grupo econômico, não foi utilizado apenas o recebimento mensal do aluguel pago pelo sujeito passivo, foi utilizado um instrumento de alavancagem para antecipação desses recebíveis, as chamadas CCI.

CCI - Cédulas de Crédito Imobiliário são títulos que representam créditos imobiliários, tais como recebíveis de aluguel. O emissor da cédula é o credor dos direitos. A CCI transforma um contrato particular em um título que é passível de negociação no mercado financeiro.

O primeiro passo para o lançamento do CCI, no grupo UNIESP, era a aquisição do imóvel em que estava localizada a faculdade, ou a instituição de ensino. Isso usualmente era feito pela empresa “holding” do grupo a SOCIEDADE ADM. E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA.

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

De posse do contrato de locação a SOCIEDADE ADM. E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA lançava as CCIs que foram adquiridas por fundos de pensão estatais (Petros e Postalis). O fundo de pensão pagava um determinado valor pelos CCIs e passava a ter o direito de receber os aluguéis da entidade educacional

Segue abaixo diagrama explicativo da transação.



1. Entidade educacional imune/isenta aluga imóvel da Holding (SAGP)
2. Holding emite Cédula de Crédito Imobiliário, título que representa os aluguéis a receber. A CCI é comprada por fundo de pensão
3. Os aluguéis pagos pela entidade educacional passam a ser recebidos diretamente pelo fundo de pensão

Somente com as CCI abaixo relatadas a SOCIEDADE ADM. E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA. conseguiu levantar cerca de R\$ 155 milhões. Esses recursos foram utilizados para novas aquisições, conforme analisaremos nos itens abaixo

Observa-se, portanto, que a empresa de titularidade do Sr. José Fernando alugava imóveis para a RECORRENTE, com valor acima do valor de mercado, ato contínuo transformava estes recebíveis em um título de crédito, e os vendia no mercado para terceiros. Com o valor da venda dos CCI's, adquiria novos imóveis e novas faculdades, todos em

benefícios da empresa SOCIEDADE ADM E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA e da pessoa física do Sr. José Fernando e sua esposa.

A lista dos imóveis adquiridos, e dos títulos de créditos emitidos, estão as fls. 15.708/15.711. Adiante reproduzimos, a título exemplificativo, uma das operações descritas pela fiscalização:

CCI – PREDIO PRESIDENTE PRUDENTE – R\$ 44 MILHÕES

– Entre os anos de 2006 e 2007 o CENTRO DE ENSINO SUPERIOR DE PRESIDENTE PRUDENTE - CESPP. CNPJ: 05.430.746/0001-59 adquire os sete imóveis onde se situam as faculdades do centro universitário em Presidente Prudente conforme ANEXO 14 desta VIC.

– Em 25 de Junho de 2009 a SOCIEDADE ADM. E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA. CNPJ: 06.120.096/0001-08 adquire os sete imóveis onde se situam as faculdades do centro universitário em Presidente Prudente através de um financiamento do BANCO INDUSTRIAL S.A conforme matriculas constantes no ANEXO 14 desta VIC.

– Em 06 de Maio de 2011 o CENTRO DE ENSINO SUPERIOR DE PRESIDENTE PRUDENTE - CESPP CNPJ: 05.430.746/0001-59, através da SOCIEDADE ADM. E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA, quita o financiamento junto ao Banco Indusval S.A conforme pág 05 da Matricula PRUDENTE 1 do ANEXO 14 desta VIC.

– Em 06 de Maio de 2011 o CENTRO DE ENSINO SUPERIOR DE PRESIDENTE PRUDENTE - CESPP CNPJ: 05.430.746/0001-59 alugou por R\$ 64.604.605,17 (R\$ 7.040.000,00 no ato e R\$ 57.564.605,17 em 60 parcelas mensais) os sete imóveis onde se situam as faculdades do centro universitário em Presidente Prudente para INSTITUTO EDUCACIONAL DO ESTADO DE SÃO PAULO CNPJ: 63.083.869/0001-67 entidade filantrópica do mesmo grupo conforme págs 05 e 06 da Matricula PRUDENTE 1 do ANEXO 14 desta VIC.

– Em 06 de Maio de 2011 o CENTRO DE ENSINO SUPERIOR DE PRESIDENTE PRUDENTE - CESPP CNPJ: 05.430.746/0001-59 lança CCI n. 70.002-7 no valor de R\$ 44.000.000, no prazo total de 60 meses e termino em maio de 2016 conforme págs 04 do ANEXO 15.

– O valor de mercado do imóvel é de R\$ 55,1 milhões.

– A garantia dos CCIs é o próprio imóvel, bem como a transferência mensal de recursos do FIES devidos à IESP-INSTITUTO EDUCACIONAL DO ESTADO DE SÃO PAULO CNPJ: 63.083.869/0001-67 conforme págs 05 do ANEXO.

– Em 16 de Maio de 2011 a POSTALIS- INSTITUTO DE SEGURIDADE SOCIAL DOS CORREIOS E TELEGRAFOS adquire as CCIs conforme consta na pág. 07 da Matricula PRUDENTE 1 do ANEXO 14.

S.m.j., restou plenamente comprovado o dolo. Todas as operações praticadas pelo contribuinte estão amplamente documentadas, através das mais de 15 mil páginas só de documentos, tanto sobre o IESP quanto sobre todas as empresas de titularidade do Grupo UNIESP.

Houve identificação clara e precisa do *modus operandi* do grupo, do benefício econômico auferido, das partes envolvidas no esquema, tudo isso acompanhado de

documentações comprobatórias, sendo, portanto, devida a aplicação da multa de ofício majorada no percentual de 150%.

### II.c. Da responsabilidade solidária

Em consulta ao auto de infração, observa-se que a fiscalização entendeu por responsabilizar, com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN, os seguintes interessados:

- 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

Nas defesas, os responsáveis, alegam, em síntese, que não poderiam ter sido responsabilizados com base neste fundamento legal, posto que não se enquadram na definição jurídica de pessoas com “interesse comum na ocorrência do fato gerador”.

No entender dos defendentes, o art. 124 do CTN é inaplicável, posto que não traz a hipótese de responsabilidade tributária, mas apenas regula as situações em que duas ou mais pessoas, enquanto contribuintes ou responsáveis, respondem solidariamente pelo crédito tributário, e que o “interesse comum” referido no dispositivo, deve ser jurídico, não meramente econômico, abrangendo situações em que as pessoas compõem o mesmo polo da relação jurídica.

Sobre o tema, entendo ser cabíveis algumas considerações preliminares.

O CTN, ao definir a condição de sujeito passivo, determina, em seu art. 121, que tal condição é atribuída tanto ao contribuinte, assim entendido como aquele que possui relação direta com o fato gerador, quanto ao responsável, que é aquele que a lei determina a obrigação do pagamento do tributo, mesmo sem praticar o fato gerador.

Ato contínuo, o art. 124 do CTN está inserido na Seção II (solidariedade) do capítulo VI (do sujeito passivo) do CTN, ao passo em que as hipóteses de responsabilidade tributária (em sentido estrito), estão previstos no art. 128 e seguintes deste Código.

Muito embora se denomine o solidariamente obrigado como responsável solidário, fato é que o Código, até mesmo por sua tipologia e pela disposição de seus artigos, mencionadas no parágrafo anterior, estabelece características distintas para segregar o responsável e o solidariamente obrigado.

Ainda que a solidariedade tenha o efeito de responsabilizar/obrigar o sujeito ao pagamento do crédito tributário, especialmente sob a ótica do direito privado (que define a solidariedade como a situação na qual mais de um devedor concorre, com um único credor, no pagamento de um determinado crédito, conforme dispõe o art. 264 do Código Civil), é evidente

que o CTN distinguiu as figuras (a) do contribuinte, (b) do responsável e (c) do solidariamente obrigado, atribuindo tratamento distintos para cada um deles.

Por conta desta distinção, ao analisar o tema, grande parte da doutrina chegou à conclusão de que a norma contida no art. 124 do CTN, trata, em verdade, de estipular regras para facilitar o adimplemento da obrigação tributária daqueles que já são sujeitos passivo. Assim entende Luiz Antônio Caldeira Miretti, em sua obra em conjunto com Ives Gandra da Silva Martins (2013 *Comentários ao Código Tributário Nacional, volume 2 : (arts. 96 a 218) / coordenador Ives Gandra da Silva Martins. — 7. ed. — São Paulo : Saraiva, fls .212*):

O instituto da solidariedade, no âmbito do direito tributário, atende aos interesses do Fisco para a busca de seu direito **de exigir do sujeito passivo o cumprimento da obrigação tributária** (Grifou-se)

Sobre o tema, destaca-se também o posicionamento de Baleeiro (2010, *Direito tributário brasileiro, saraiva, fls. 1.119*), na obra atualizada por Misabel Derzi que afirma que a solidariedade **não** é “*forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas maneira de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo*”

Ou seja, o que essa norma dispõe é que, sendo o fato gerador praticado por mais de uma pessoa (havendo mais de um sujeito passivo), elas serão responsabilizadas pelo pagamento do tributo, independentemente de benefício de ordem.

Analisando especificamente a regra contida no inciso I do art. 124, verifica-se que o legislador estabeleceu como condição para a ocorrência da solidariedade o “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, a conferir:

## SEÇÃO II

### Solidariedade

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

É, em razão da utilização desta expressão genérica de “interesse comum na situação que constitua o fato gerador”, que surgem a grande maioria das controvérsias acerca da amplitude da solidariedade tributária.

O que seria interesse comum?

Segundo a doutrina dominante “interesse comum na situação que constitua o fato gerador” não significa interesse econômico da parte, mas sim o interesse jurídico de praticar o fato gerador em conjunto com o contribuinte. Hugo de Brito Machado, assim exemplifica a hipótese de solidariedade tributária:

Exemplo típico de solidariedade passiva é o das pessoas casadas em comunhão de bens, relativamente ao imposto de renda. A obtenção de renda, pelo marido, interessa à mulher, sendo a recíproca igualmente verdadeira. Por isto, marido e mulher são solidariamente obrigados ao pagamento do tributo respectivo (Hugo de Brito Machado, Curso de direito tributário, 11. ed., Malheiros p. 99-100.)

Percebe-se do exemplo acima, que a solidariedade do casal em comunhão de bens não decorre do interesse econômico dos cônjuges (posto que, ainda que casados em separação total de bem, é razoável concluir que um cônjuge fruirá da riqueza produzida pelo outro), mas sim da situação jurídica de comunhão universal de bens, que determina que a riqueza auferida (fato gerador do imposto de renda) é, em verdade, juridicamente de ambos.

O Superior Tribunal de Justiça acatou esta definição, determinando que para caracterização da solidariedade, não é suficiente demonstrar que a parte obteve vantagem econômica com a ocorrência do fato gerador, mas sim que a mesma teve interesse jurídico naquela situação, e que o interesse deve ser direto (e.g., copropriedade de um ativo). Veja-se:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO CONGLOMERADO FINANCEIRO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 124, I, DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. DESPROVIMENTO. 1. **“Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas”** (HARADA, Kiyoshi. “Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador”). 2. **Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.** 3. Recurso especial desprovido. (STJ, Recurso Especial nº 834044/RS, Relator. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11.11.2008. Grifou-se.)

\*\*\*

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMPRESA DE MESMO GRUPO ECONÔMICO.SOLIDARIEDADE PASSIVA. 1. **Inexiste solidariedade passiva em execução fiscal apenas por pertencerem as empresas ao mesmo grupo econômico, já que tal fato, por si só, não justifica a presença do “interesse comum” previsto no artigo 124 do Código Tributário Nacional.** Precedente da Primeira Turma (REsp 859.616/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 15.10.07). 2. Recurso especial não provido”. (STJ, Recurso Especial nº 1001450/RS, Relator Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 11.03.2008. Grifou-se.)

Nestes julgados acima, a Corte de Justiça Superior entendeu que o simples fato das empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, e se beneficiarem economicamente da eventual economia tributária, isso não é suficiente para caracterizar a solidariedade prevista no art. 124, inciso I, posto que a norma especificamente determina a necessidade de interesse comum na situação de fato que dê origem ao fato gerador. O interesse econômico seria um interesse indireto (ele não tem interesse na situação de fato, mas sim nos resultados obtidos com a prática do fato gerador).

Este entendimento acima, de que o interesse econômico não é suficiente para caracterizar a ocorrência da solidariedade tributária foi acatado pelo CARF, conforme demonstra os acórdãos adiante:

O dispositivo acima [art. 124, I] pugna pela solidariedade quando há interesse comum na constituição do fato gerador da obrigação principal. **Ou seja, não basta que haja interesse financeiro nos resultados advindos da situação, mas um envolvimento**

**direto na materialização do fato econômico tributável. Em outras palavras, há que se reconhecer que tal interesse comum é um interesse jurídico e não um interesse meramente econômico**". (CARF, Acórdão n.º 2402-005.703, julgado em 15.03.2017. Trecho do voto da Conselheira Bianca Rothschild. Grifou-se.)

\*\*\*

**"SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. MANDATÁRIO COM PODERES DE ADMINISTRAÇÃO. INFRAÇÃO À LEI. ART. 135 DO CTN. Respondem solidariamente pelo crédito tributário os sócios administradores e os mandatários com poderes de administração em geral, estes últimos, em especial, quando constatada sua participação efetiva nos atos jurídicos que implicam infração à lei, nos termos do art. 135 do CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. EMPRESAS DE ASSESSORIA. INEXISTÊNCIA. O fato de as empresas de assessoria serem executoras do planejamento não significa que elas tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, muito menos que a obrigação decorra de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos."** (CARF, Acórdão n.º 2402-005.697, julgado em 14.03.2017. Grifou-se.)

A própria Receita Federal do Brasil, ao editar o Parecer Normativo Cosit n.º 4/2018 concluiu por acatar este entendimento de que o mero interesse econômico, quando não haja demonstração clara com a situação que deu origem ao fato gerador, não é suficiente para caracterizar a responsabilidade. Veja-se:

**O mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indicio da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito;** (Grifou-se)

Ainda sobre o parecer normativo COSTI n.º 4/2018, entendo ser prudente tecer algumas considerações adicionais. A RFB, ao responder ao uma solução de consulta interna, chegou à conclusão de que o interesse comum na prática do ilícito tributário, seria suficiente para caracterizar a solidariedade prevista no art. 124, inciso I. Assim foi ementada as conclusões deste parecer:

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, **que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.**

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. **Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.**

**São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se despreza a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).** (Grifou-se)

Esta conclusão foi baseada, principalmente, no entendimento de que sendo caracterizado que o fisco identificou, no “mundo fenomênico”, que a verdadeira essência do negócio jurídico praticado era ocultar a ocorrência do fato gerador, surge um dever de responsabilizar aqueles que tentam ocultá-lo ou manipulá-lo. Assim, o “interesse na situação de fato que constitua o fato gerador”, também pode ser interpretado como “interesse na prática do ilícito que dificulte a ocorrência do fato gerador”.

Apesar de concordar com a afirmação do parecer normativo, de que uma vez verificado que o negócio jurídico realizado tinha como essência ocultar a ocorrência do fato gerador, caberia responsabilização dos envolvidos, discordo, em parte, das conclusões que a mesma deverá ser realizada através da aplicação da solidariedade prevista no art. 124 do CTN.

Isto porque, a legislação tributária estabelece regras próprias de responsabilização de terceiros por infrações, bem como mecanismos específicos para combater o planejamento tributário abusivo.

Sendo constatado que houve abusos realizados pelos controladores da entidade, pessoas físicas, o CTN estabelece regra própria de responsabilização, contida no art. 135, inciso III. Por sua vez, verificado que o fato gerador decorre de um planejamento tributário abusivo através da realização de simulações e fraudes, caberia ao, ao meu ver, seria desconsiderar os negócios jurídicos simulados e aplicando a tributação sobre a parte que entendeu ter efetivamente realizado a operação, nos termos do art. 149, VII, do CTN (e não atribuindo solidariedade a empresa que, neste caso, sequer existirá materialmente).

Nestes dois casos mencionados no parágrafo anterior, sob minha ótica, é absolutamente incompatível a atribuição de solidariedade, devendo a responsabilização dos indivíduos serem efetuadas com base nas disposições específicas do CTN.

Por sua vez, com relação ao argumento de solidariedade, caracterizada pelo abuso da personalidade jurídica, entendeu acertadamente o parecer normativo. Havendo confusão patrimonial, nos cenários que determinada pessoa jurídica existe apenas formalmente (sem autonomia patrimonial e operacional) é **possível** (desde que provado) que haja interesse comum na ocorrência do fato gerador.

Isto porque, nestes casos de confusão patrimonial, é **possível** que haja interesse comum na ocorrência do fato gerador de ambas as partes. Exemplificando, imagine o caso de duas empresas situadas no mesmo imóvel, no qual uma é a efetiva possuidora e desenvolve atividade econômica naquele local, ao passo em que a outra existe apenas no papel, sendo proprietária do respectivo imóvel. Neste caso, ambas serão contribuintes do IPTU, na medida em que o fato gerador deste imposto engloba tanto a propriedade quanto a posse, nos termos do art. 34 do CTN (sem se adentrar, aqui, na questão envolvendo *animus domini*). Assim, neste cenário, é possível que o fisco municipal lance o tributo com solidariedade perante ambas, posto que ambas tem relação com a situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária.

Em outras palavras, não é que o ilícito da confusão patrimonial por si só autorize a aplicação da solidariedade, mas é que a mistura do patrimônio **pode ocasionar** situações fáticas na qual todos os integrantes da relação terão efetivo interesse jurídico na ocorrência do fato gerador. Nestes cenários, faz-se necessário uma análise casuística.

Findado estas considerações, é possível concluir o seguinte:

- A atribuição de solidariedade prevista no art. 124, inciso I, do CTN, não se confunde com a atribuição de responsabilidade para terceiro, mas apenas trata da ordem de pagamento daqueles que já são sujeitos passivos da obrigação tributária;
- Por interesse comum na ocorrência do fato gerador, se entende o interesse jurídico, não sendo possível o simples interesse econômico. Deve haver demonstração clara da relação do solidário com o fato que deu origem a obrigação tributária;
- O parecer normativo COSIT nº 4/2018 equivoca-se ao interpretar que o “interesse comum na prática do ilícito” seria suficiente para atribuição de responsabilidade solidária com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN. Isto porque, o CTN estabeleceu regras e métodos próprios para atribuir responsabilidade em decorrência de ilícitos;
- A existência de confusão patrimonial é um forte indício de “interesse jurídico” na ocorrência do fato gerador. Posto que, sendo a obrigação tributária decorrente de fato ou patrimônio “confuso” (aquele que pertence a ambos), restará caracterizado o interesse das duas partes na ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Tomando como base estas conclusões, analisar-se-á o caso concreto.

De início, em consulta aos autos de infração verifica-se que todos os responsáveis foram incluídos como sujeitos passivo com fundamento no art. 124, inciso I do CTN. Veja, exemplificativamente, a atribuição de responsabilidade da SOCIEDADE ADMINISTRADORA DE GESTÃO PATRIMONIAL (fl. 15.386):

**Nome empresarial**

**SOCIEDADE ADMINISTRADORA E GESTAO PATRIMONIAL LTDA.**

**Responsabilidade Tributária**

**Responsabilidade Solidária de Fato**

**Motivação**

**Abuso da personalidade da pessoa jurídica**

**Confusão patrimonial**

**Mesma atividade**

**Igualdade de administradores**

**Mesmos sócios**

**Igualdade de endereço**

**Interesse comum**

**Real beneficiário de valores provenientes de tributos sonegados**

**Planejamento tributário abusivo – Fragmentação**

**Fraude no cadastro do CNPJ – 2 ou mais pessoas jurídicas atribuídas a um mesmo estabelecimento comercial**

**Fraude contábil – 2 ou mais contabilidades atribuídas a um mesmo estabelecimento comercial**

**Tudo conforme Relatório Fiscal / Termo de Verificação Fiscal**

**Enquadramento Legal**

**A partir de 01/01/2000**

**Art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66.**

A despeito de ter realizado um trabalho impecável, discriminando com robustez de prova documental todos os atos ilegais praticados pelo IESP, a participação de cada um dos

responsabilizados no *modus operandi*, bem como as vantagens auferidas, a fiscalização, s.m.j., se equivocou ao atribuir o status de solidário para a SOCIEDADE ADMINISTRADORA, bem como para as pessoas físicas do Sr. JOSÉ FERNANDO, da Sra. BARBARA IZABELA COSTA, do Sr. STHEFANO BRUNO PINTO DA COSTA e da Sra. CLAUDIA APARECIDA PEREIRA, com base no art. 124, I, do CTN.

Acerca das pessoas físicas, a fiscalização comprovou que os Sr. José Fernando e a Sra. Cláudia Aparecida eram dirigentes da instituição, com poderes de controle, e que agiram com fraude a lei e ao estatuto social, circunstância que caracterizaria a efetiva responsabilização com fundamento no art. 135, inciso III do CTN, o que não foi feito.

Por outro lado, não restou comprovado o interesse das pessoas físicas com a ocorrência do fato gerador, para tornar possível a responsabilização com fundamento no art. 124, inciso I.

Como cediço, o fato gerador das obrigações previdenciárias é a folha de pagamento. No presente caso, a fiscalização comprou, efetivamente, que os funcionários que foram transferidos para o IESP prestavam, em verdade, serviços para diversas outras universidades, que, por sua vez, eram de propriedade dos solidários pessoas físicas. Sem dúvidas há interesse econômico das pessoas físicas nesta estruturação, mas não há interesse jurídico.

O interesse jurídico, em verdade, era das faculdades, posto que elas eram as beneficiárias efetivas do trabalho realizado pelos empregados, cuja folha de pagamento ficou a cargo do IESP. Ou seja, nesta confusão patrimonial, cada uma das faculdades poderia ser solidária pelo pagamento dos seus empregados, o que também não foi feito.

Assim, vislumbro apenas interesse econômico dos sócios pessoa física, o que não justifica a atribuição da responsabilidade.

Com relação a pessoa jurídica da SOCIEDADE ADMINISTRADORA, também entendo pela impossibilidade de atribuição de responsabilidade. Isto porque, essa sociedade não desenvolvia serviços educacionais, ou seja, ela não se beneficiou diretamente (e juridicamente) do trabalho desenvolvido pelos empregados cuja folha de pagamento foi indevidamente transferida para o IESP. Não há, neste cenário, relação jurídica e direta com o fato gerador.

Alerta-se, apenas para evitar embargos de declaração neste sentido, que na seara previdenciária existe previsão legal específica autorizando a atribuição da responsabilidade para outras empresas do grupo econômico, a conferir:

Lei nº 8.212/91

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(...)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

Contudo, tal fundamento legal não foi sequer mencionado pela fiscalização, tampouco utilizado no auto de infração para caracterizar a reponsabilidade da empresa. Assim,

apesar de existir regra específica que, em tese, poderia justificar uma possível responsabilização, tal circunstância não foi imputada no lançamento, não podendo, em sede de recurso voluntário, ser utilizada para justificar a atribuição de responsabilidade.

Ante o exposto, não vislumbro relação direta entre os solidários e o fato gerador das contribuições previdenciárias, qual seja, o pagamento dos salários dos empregados, que justifique a atribuição da responsabilidade solidária prevista no art. 124, inciso I do CTN. Desta forma, entendo por afastar todas as imputações de responsabilização solidária dos autos de infração controlados neste processo.

### **III. CONCLUSÃO**

Em razão do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário do IESP (contribuinte principal), nos termos das razões acima expostas.

Por sua vez, entendo por **DAR PROVIMENTO** aos recursos voluntários dos responsáveis tributários, a fim de afastar a responsabilidade solidária indevidamente atribuída com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim