



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

Processo n° 10073.720691/2012-11
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1201-002.143 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de abril de 2018
Matéria Suspensão da imunidade
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDAÇÃO CSN PARA O DESENVOLVIMENTO SOCIAL E A CONSTRUÇÃO DA CIDADANIA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

SUSPENSÃO DE IMUNIDADE. ATIVIDADES ACESSÓRIAS. INEXISTÊNCIA DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO AOS DIRETORES. APLICAÇÃO DO SUPERÁVIT EM GRATUIDADE.

O desenvolvimento de atividade acessórias e paralelas ao objetivo social da entidade que tenham por finalidade a obtenção de recursos financeiros para aplicação posterior em gratuidade não pode por si só e desacompanhada de evidências de que tais recursos foram distribuídos aos diretores, não podem servir de fundamento para suspensão da imunidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar os Embargos de Declaração, no que restou vencido o relator. Designado o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteadado para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães - Relator

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente), Eva Maria Los, Leonam Rocha de Medeiros (Suplente convocado), Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, José Carlos de Assis Guimarães e Luis Fabiano Alves Penteado. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Rafael Gasparello Lima.

Relatório

Recebidos os embargos tempestivos de fls. 13.304/13.308, nos termos do inciso I, do art. 64, do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 e alterações, que aprovou o Regimento Interno do CARF (RICARF).

Trata-se de EMBARGOS DE DECLARAÇÃO em que a FAZENDA NACIONAL alega OMISSÃO no Acórdão nº 1201-001.536, de 24/01/2017, proferido por esta 1ªTO/2ªCam/1ªSeção do CARF, conforme trecho dos Embargos que abaixo transcrevo:

“A interposição dos presentes embargos justifica-se em razão da caracterização de omissão no presente julgado, no que tange ao pronunciamento desta e. Turma acerca da imputação feita pela autoridade fiscal de que o contribuinte teria descumprido a disposição prevista no § 4º do art. 150 da Constituição Federal e no § 2º do art. 14, do CTN.

O dispositivo constitucional, que sequer foi mencionado pelo i. relator em seu voto, estabelece que:

(...)

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

No mesmo sentido, o CTN traz também a previsão de que a vedação à instituição de tributo sobre o patrimônio, a renda e serviços se estende apenas àqueles serviços relacionados com os objetivos institucionais da entidade. Veja-se:

(...)

§ 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.

Com efeito, o Termo de Verificação do presente lançamento disse, textualmente, que o contribuinte em questão “descumpriu os requisitos estabelecidos no inciso I e § 2º, do art. 14, do CTN, concomitantemente com a alínea “a”, do § 2º, do art. 12, da Lei 9.532/97” (fl. 5, do TVF).

Nesse ponto, vale fazer um adendo para mencionar que o acórdão ora embargado, mais especificamente em sua fl. 14, afirma que a “Notificação Fiscal está fundamentada no descumprimento, pelo interessado, dos requisitos previstos no disposto **no inciso I do art. 14 do CTN** e na alínea “a”, do § 2º, do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, (...)”.

Observe-se, pois, que o r. voto **olvidou-se de mencionar o descumprimento também do § 2º do art. 14, do CTN**, afirmando, apenas, que a notificação estaria pautada no inciso I do referido artigo. Tal informação, data máxima vênua, encontra-se equivocada.

As imputações que culminaram com a **suspensão da imunidade tributária** da contribuinte foram as seguintes:

1 – pagamento de remuneração variável a título de bônus aos funcionários ocupantes de cargos gerenciais (art. 14, inciso I, do CTN, c/c a alínea “a”, do § 2º, do art. 12, da Lei 9.532/97); e

2 – **execução de serviços não diretamente relacionados com os objetivos institucionais da entidade (art. 14, § 2º, do CTN).**

Dentro do item 2 acima, a fiscalização aponta que o contribuinte exerceu as seguintes atividades, que estão em desacordo com os seus objetivos institucionais:

- serviços de hospedagem; e
- serviços de venda de mercadorias em bar e restaurantes.

Acrescente-se que a fiscalização também imputa outras condutas irregulares do contribuinte e que estão **relacionadas à suspensão da isenção das contribuições sociais**, a exemplo do descumprimento do art. 55, inciso IV, da Lei 8.212/91, na medida em que presta serviços à CSN com custos reduzidos, o que acaba por conferir uma vantagem ou benefício à sua instituidora.

Pois bem. Analisando o voto condutor do julgado observa-se claramente que o mesmo tratou de todas essas imputações como fundadas em dois dispositivos legais, que falam exatamente a mesma coisa: o inciso I do art. 14 do CTN c/c a alínea “a”, do § 2º, do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, que tratam da impossibilidade de remunerar seus dirigentes. Observe-se o teor da ementa do julgado:

(...)

No que tange à imputação de **obter receitas substanciais de atividades não previstas em seu estatuto**, em clara violação ao § 4º do art. 150 da CF e do § 2º do art. 14 do CTN, o colegiado nada falou.

Diante da referida omissão, questionamentos essenciais à suspensão da imunidade tributária não foram respondidos, como p. ex.:

a) *O colegiado entende que as receitas decorrentes da prestação dos serviços de hospedagem e de venda de mercadorias em bar e restaurantes estão relacionadas à finalidade essencial da entidade?*

b) *Tais receitas devem ser abrangidas pela imunidade tributária do art. 150, inciso IV, alínea c, da CF?*

c) *A percepção de tais receitas acarreta uma violação do § 4º do art. 150 da CF e do § 2º do art. 14 do CTN?*

d) *A exigência de que os serviços prestados pela fundação estejam relacionados com as finalidades essenciais da entidade é um requisito legal para o reconhecimento da imunidade tributária?*

(...)

Desta feita, a omissão apontada necessita ser sanada para que a Fazenda Nacional identifique, com retidão, os fundamentos a serem combatidos em eventual recurso.”

O Acórdão ora embargado, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário, julgando improcedente o Ato Declaratório nº 12, de 26 de junho de 2012, mantendo a imunidade tributária da Fundação.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães, Relator.

Os requisitos de admissibilidade dos presentes embargos já foram analisados através do competente despacho de admissibilidade. Sendo assim, passo à análise dos argumentos dos presente embargos.

Sustenta a Embargante que a decisão embargada ocupou-se apenas da questão relativa à acusação fiscal de remuneração aos dirigentes (com fundamento legal no art. 14, inciso I, do CTN, e na alínea “a”, do § 2º, do art. 12, da Lei 9.532/97). Entretanto, aduz a embargante, que a notificação fiscal que deu azo à edição do ato declaratório que suspendeu a imunidade tributária da entidade foi expedida também com base no auferimento de receitas, ditas “substanciais”, oriundas da prestação de serviços de hotelaria, bar e restaurante, consideradas pela fiscalização como estranhas aos seus objetivos institucionais. Tal alegada infração atrairia, no entender do fisco e da embargante, a aplicação do § 2º do art. 14 do CTN.

Nesse sentido, segundo a embargante, mencionado julgado incorreu em omissão, pois trata-se de ponto relevante para o deslinde do feito, acerca do qual o colegiado não poderia deixar de se pronunciar.

Entendo que cabe razão à embargante quando alega que a Turma não analisou se as receitas advindas dos serviços de hotelaria, bar e restaurante estão diretamente relacionadas com os objetivos institucionais da entidade e se isto afastaria a imunidade tributária com fulcro no § 2º do art. 14 do CTN.

Assim, necessária a integração do voto vencedor, acrescentando-lhe os seguintes termos:

O gozo da imunidade previsto no art. 150, inciso VI, "c" da CF/88, está condicionado aos atendimentos dos requisitos estabelecidos em lei. Os artigos 9º e 14 do CTN disciplinam os requisitos para o gozo da imunidade pelas fundações sem fins lucrativos.

Com efeito, dispõe o art. 14, parágrafo 2º do 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:

[...]

§ 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.

[...]

Portanto, os serviços imunes são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais da fundação, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

No caso concreto, a recorrente alega que toda a receita gerada com o Hotel Escola é aplicada, em sua integralidade, na manutenção e desenvolvimento das atividades da recorrente.

Porém, não é o que se vislumbra no presente caso.

O acórdão recorrido bem aponta o auferimento de receitas substanciais com serviços de hospedagem (R\$ 2.678.546,94) e bar e restaurante (R\$ 2.112.824,43) Aponta também que, quanto a alegação de que toda receita gerada com o Hotel Escola seria aplicada, em sua integralidade na manutenção e desenvolvimento das atividades da Fundação, a mesma carece de comprovação.

Vale trazer à transcrição excertos do voto condutor do acórdão recorrido que bem descrevem a situação, *verbis*:

1) Prestação de serviços de hotelaria

Afirma que o Hotel Escola é um projeto de assistência social, por meio do qual a Fundação CSN desenvolve "atividades de interesse social nas áreas de educação, e da assistência social", utilizando o Hotel Escola para, de modo 100% gratuito, formar, anualmente, turmas de jovens carentes, capacitando-os para o mercado de trabalho no setor hoteleiro, ou seja, a Fundação utiliza as atividades desenvolvidas pelo hotel como uma ferramenta para a materialização do objeto social da entidade.

Entende que o próprio nome da unidade já deixa bastante evidente a sua finalidade, de não ser simplesmente um Hotel,

mas sim um Hotel Escola, ou seja, um projeto de assistência social que tem por objetivo a inclusão de jovens carentes, em situação de risco social e vulnerabilidade, no mercado de trabalho, por meio da capacitação teórica e prática, e treinamento desses jovens que têm a oportunidade de realizar toda a parte prática do curso em um hotel escola. Vale ainda informar que o projeto Hotel Escola forma, anualmente, cerca de 160 (cento e sessenta) jovens, que em sua grande maioria encontram colocação no mercado de trabalho.

Frisa que toda a receita gerada com o Hotel Escola é aplicada, em sua integralidade, na manutenção e desenvolvimento das atividades da Fundação.

Defende que não se pode dizer que a Fundação se encontra em condições de equivalência a empresas que atuam no mesmo ramo.

De início, deve-se indagar se o desempenho de atividade hoteleira está em consonância com a finalidade estatutária do interessado.

Segundo a fiscalização, através de consulta no sistema CNPJ verificou-se que o interessado possui uma filial (19.690.999/000923), cujo nome fantasia é HOTEL ESCOLA BELA VISTA, com CNAE 5510801 (Hotéis).

Basta analisar os objetivos sociais do interessado, antes discriminados, para se constatar que os serviços de hotelaria não se encontram elencados no rol das atividades para as quais a entidade foi criada.

Além disso, o Balancete do interessado, especificamente a conta sintética PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (3311) e sua sub-conta analítica SERVIÇOS DE HOSPEDAGEM (33111010), revela que o total movimentado da 2a (R\$ 2.678.546,94) representou 26,72% do total movimentado da 1a (R\$ 10.023.939,76). Ou seja, uma receita substancial está sendo auferida com uma atividade não prevista no Estatuto. Mais parece que o objetivo do interessado seria a prestação de serviços de hotelaria com fins lucrativos, nos moldes de outras empresas do ramo, do que a prestação de serviços assistenciais e educacionais que alega efetuar.

Quanto à alegação que toda a receita gerada com o Hotel Escola seria aplicada, em sua integralidade, na manutenção e desenvolvimento das atividades da Fundação, a mesma carece de comprovação.

Portanto, está comprovado que o interessado não desempenhou atividade em consonância com a sua finalidade estatutária. Sendo assim, descumpriu requisito para gozo da imunidade, previsto no art. 14, § 2º, do CTN.

2) Prestação de serviços de bar e restaurante

O interessado alega que o ordenamento jurídico brasileiro não proíbe o exercício de atividades comerciais e industriais por entidades sem fins lucrativos, sejam fundações ou associações.

Apenas impõe duas condições à realização de atividade econômica por entidades sem fins lucrativos, a saber: (i) deve ser desempenhada em consonância com as finalidades estatutárias da entidade; e (ii) o resultado financeiro da atividade deverá ser integralmente aplicado na manutenção e no desenvolvimento dos objetivos sociais da entidade.

O mesmo raciocínio desenvolvido no item anterior vale para este. Deve-se indagar se o desempenho de atividade de bar e restaurante está em consonância com a finalidade estatutária do interessado.

No Balancete foi detectado que o interessado mantém como conta analítica escriturada com a denominação BAR E RESTAURANTE (33122001), sub-conta da conta Sintética VENDA DE MERCADORIAS (3312), cujo valor total movimentado (R\$ 2.112.824,43) representou 24,14% do valor total movimentado da conta sintética (R\$ 8.751.982,05). Não há como negar a existência de uma receita substancial não vinculada a nenhuma atividade prevista no Estatuto, já este prevê, tão somente, realização de atividade de interesse social de assistência alimentar, o que, data vênia, é bem diferente de exploração de bar e restaurante.

Portanto, está comprovado que o interessado não desempenhou atividade em consonância com a sua finalidade estatutária. Sendo assim, descumpriu requisito para gozo da imunidade, previsto no art. 14, § 2º, do CTN. (Grifamos).

Percebe-se, claramente, a utilização da entidade, beneficiária da imunidade constitucional, para a geração de ganhos em empresas voltadas à finalidade lucrativa, em detrimento de seus objetivos institucionais. Entendo, outrossim, que o ônus da prova de que toda a receita gerada com hotel, bares e restaurantes seria aplicada, em sua integralidade, na manutenção e desenvolvimento das atividades da Fundação é do sujeito passivo beneficiário da imunidade e não da fiscalização.

Conclusão

Diante do exposto, ACOLHO os Embargos de Declaração opostos, com efeitos infringentes, de forma a NEGAR provimento ao recurso voluntário, devendo ser mantida a suspensão da imunidade tributária nos termos do § 2º do art. 14 do CTN.

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães

Voto Vencedor

Não obstante o brilhantismo do voto do Conselheiro Relator, ousou discordar.

Com relação à suposta omissão do acórdão embargado, destaco aqui trecho do respectivo voto:

A imputação fiscal, que ensejou a publicação do Ato Declaratório combatido, baseia-se na Notificação Fiscal que aponta, para o ano-calendário de 2007, as seguintes irregularidades:

- 1) Prestação de serviços de hotelaria;*
- 2) Prestação de serviços de bar e restaurante;*
- 3) Pagamento de Bônus a dirigentes;*
- 4) Prestação de serviços à COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL – CSN, sua instituidora;*
- 5) A Fundação CSN apresentou valores incorretos para o cômputo da base de cálculo de aplicação de percentual em gratuidade;*
- 6) A Fundação CSN desenvolve atividades na área da saúde através do Centro de Saúde Oral CSO, prestando atendimento odontológico direcionado aos funcionários da CSN e de empresas coligadas;*
- 7) A Fundação CSN mantém uma farmácia comunitária que tem como objetivo principal a venda de medicamentos a funcionários da CSN e de empresas coligadas;*
- 8) A Fundação CSN administra clube de funcionários da CSN.*

Vemos aqui que o acórdão embargado menciona de forma expressa (itens 1, 2 e 4 acima) os componentes da autuação fiscal supostamente omitidas e que se referem à execução de serviços não diretamente relacionados com os objetivos institucionais da entidade (art. 14, § 2º, do CTN) e prestação de serviços à CSN, sua instituidora, com custos reduzidos o que viola o art. 55, inciso IV da Lei 8.212/91.

Contudo, a embargante aduz que o presente colegiado não respondeu às seguintes questões:

- a) O colegiado entende que as receitas decorrentes da prestação dos serviços de hospedagem e de venda de mercadorias em bar e restaurantes estão relacionadas à finalidade essencial da entidade?*
- b) Tais receitas devem ser abrangidas pela imunidade tributária do art. 150, inciso IV, alínea c, da CF?*
- c) A percepção de tais receitas acarreta uma violação do § 4º do art. 150 da CF e do § 2º do art. 14 do CTN?*

d) A exigência de que os serviços prestados pela fundação estejam relacionados com as finalidades essenciais da entidade é um requisito legal para o reconhecimento da imunidade tributária?

Pois bem, os dispositivos legais mencionados pela Embargante são os seguintes:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - cobrar imposto sobre:

(...)

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001)

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

(...)

§ 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.

Ora, o ponto aqui é definir se a prestação de serviços de hotelaria, bar e restaurante, no caso em tela, implicam em infração aos dispositivos acima mencionados.

Vejam, sem prejuízo do sagrado Princípio da Legalidade que sempre deve servir de espinha dorsal dos legisladores, julgadores e quaisquer operadores do direito, devemos no presente caso lançar mão também de uma análise pragmática do processo de manutenção de uma entidade sem fins lucrativos cuja finalidade seja prestar assistência social ou educacional.

Em primeiro lugar, vemos que o Estado no seu sentido *lato sensu* procura apoiar tais entidades através da imunidade ou isenção tributária de modo a reduzir a onerosidade das atividades desenvolvidas por tais entidades e torná-las mais eficientes em sua finalidade.

Contudo, para o devido exercício de suas atividades sociais ou educacionais a entidade necessita de recursos financeiros que podem vir através de doações que podem ser aquelas iniciais que servirão para a constituição da entidade ou posteriores que serão usadas na manutenção das atividades.

Contudo, o instituto da doação por sua própria natureza é facultativa às partes, ou seja, ninguém é obrigado a efetuar doações seja para quem for, pois, se o envio de recursos financeiros, bens ou qualquer tipo de ativo for mandatório, doação não é.

Pois, bem, sendo facultativa, a doação é também incerta para as entidades, vez que dependem da tão subjetiva boa vontade dos doadores. Aliás, não somente boa vontade, mas mesmo capacidade, possibilidade dos doadores fazerem doações.

Contudo, a prestação de assistência social ou educacional não pode conviver com este grau de incerteza. Não é crível imaginar que os assistidos fiquem à mercê do fluxo positivo de doações para continuidade da assistência oferecida.

Assim, a atividade assistencial moderna além de praticar a máxima " Se deres um **peixe** a um homem faminto, vais alimentá-lo por um dia. Se o ensinares a **pescar**, vais alimentá-lo toda a vida.", junto aos seus assistidos, também a faz para si própria, ou seja, para a manutenção de sua existência e atividade.

Quero dizer com isso que a atividade assistencial deve ser autossustentável no sentido de manter-se por si própria sem dependência excessiva de doações.

Seguindo este racional , a busca pela própria sustentabilidade através de atividade que geram receita deve ser incentivada e não penalizada pelo Estado.

A entidade assistencial não tem finalidade lucrativa mas deve sempre buscar superávit para sobreviver e manter suas atividades. Considerando que as despesas são certas, a incerteza de receitas traz um cenário de provável déficit.

O desenvolvimento de atividades que geram receitas ajudam de forma nuclear a manutenção das entidades em sua finalidade que é a gratuidade.

Para que abusos e desvios sejam evitados, no sentido de beneficiar determinada entidade com imunidades e isenções tributárias que ao final apenas representam lucro de uma pessoa ou conjunto de pessoas, é necessário verificar-se se a receita gerada por tais atividades é integralmente aplicada nas atividades sociais da entidade e não é distribuídas aos seus diretores.

Logicamente, não é crível exigir-se que toda receita obtida seja imediatamente aplicada em gratuidade. Desta forma também não haveria perpetuidade. Contudo, o que se deve observar é a saída de recurso financeiro tem por destino suas atividades sociais.

No caso em tela, não há qualquer acusação de distribuição de lucro aos diretores. O que se alega é que o simples exercício da atividade de restaurante, bar e hotelaria seria suficiente para colocar em xeque o benefício da isenção.

Certamente, não concordo com tal posicionamento do Sr. Auditor Fiscal. As atividades desenvolvidas, a forma como é desenvolvida e mesmo as pessoas envolvidas na tomada e na prestação dos serviços em questão demonstram de forma clara que se trata de um mecanismo que serve para gerar receita para aplicação em gratuidade e esta situação, certamente, não é aquela que o § 2º do art. 14 do CTN busca identificar.

Assim, entendo que a análise efetuada pelo acórdão ora embargado que concluiu pela inexistência de remuneração indevida dos diretores da autuada em conjunto com a inexistência de provas nos autos que a receita gerada pelas atividades de bar, restaurante e hotelaria tem destino diverso da gratuidade prestada pela autuada, me leva à conclusão de que não merece qualquer reparo infringente o acórdão embargado.

Processo nº 10073.720691/2012-11
Acórdão n.º **1201-002.143**

S1-C2T1
Fl. 7

Conclusão

Diante dos exposto, REJEITO os presentes EMBARGOS DE
DECLARAÇÃO.

É como voto!

Luis Fabiano Alves Penteado

