



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.723675/2015-87
ACÓRDÃO	1101-001.611 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNIAO DOS TRABALHADORES EM RESIDUOS ESPECIAIS E SANEAMENTO AMBIENTAL - UTRESA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

IMUNIDADE E DA ISENÇÃO. CONDIÇÕES

Para o gozo da imunidade/isenção é necessário o atendimento aos requisitos previstos nos art. 14, incisos I e II do CTN e art. 12, § 2º, alíneas “a” e “b”. c/c art. 15, § 3º e art. 13, parágrafo único da Lei nº 9.532/1997. A inobservância de um ou mais desses requisitos acarreta a suspensão da imunidade/isenção.

SUSPENSÃO DA IMUNIDADE E ISENÇÃO. CONSEQUÊNCIAS Suspensa a imunidade/isenção e verifica a prática à infração à legislação tributária, constitui-se o crédito tributário.

DECORRÊNCIA. CSLL. PIS. COFINS.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL, ao PIS e à Cofins.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 24 de junho de 2025.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho – Relator*Assinado Digitalmente*

Efigenio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigenio de Freitas Junior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 3724-3923) interposto contra acórdão da 10ª Turma da DRJ/BHE (e-fls. 3641-3704) que julgou improcedente impugnações apresentadas contra autos de infração de IRPJ, CLSL, PIS e COFINS (e-fls. 2221-2277), relativos aos anos-calendário 2010 e 2011.

Peço vênica para transcrever o relatório da DRJ, que bem sintetiza o caso:

Trata-se de processo de suspensão do gozo do benefício da imunidade/isenção condicionada formalizada por meio do Ato Declaratório Executivo nº 41, de 22 de dezembro de 2015 (fls. 2139 e 2140), bem como do conseqüente crédito tributário constituído por meio dos autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Confis (fls. 2221 a 2277), no valor total de R\$ 5.756.545,18, relativos aos anos-calendário 2010 e 2011.

A interessada é uma entidade da Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), constituída em 11 de dezembro de 2001, conforme 3ª alteração do Estatuto, averbado nos Serviços Registraes e Notarial de Protestos, de Estância Velha, em 14/dez/2009, e figura como uma associação com atividades iniciadas em 21/fev/2002, no cadastro da Receita Federal. Não recolhe Imposto de Renda da pessoa jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Com relação ao Programa de Integração Social (PIS), recolhe mensalmente 1% (um por cento) sobre a folha de salários.

A Autoridade Administrativa expediu, em 17 de novembro de 2015, Notificação Fiscal (fls. 1952 a 1953) de que trata o art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, com **os motivos que determinaram a suspensão do benefício, quais sejam, distribuição de rendas a seus dirigentes, não aplicação integral dos recursos da entidade na manutenção dos seus objetivos institucionais e pagamento, em favor de seus dirigentes, de despesas consideradas indedutíveis (desnecessárias)**, conforme

art. 14, incisos I e II, do Código Tributário Nacional, art. 12, § 2º, alíneas “a” e “b” c/c art. 15, § 3º e art. 13, parágrafo único, todos da Lei nº 9.532, de 1997.

No relatório fiscal (fls. 1954 a 2008), a Autoridade Administrativa descreveu os fatos que ensejaram a suspensão do benefício, que podem assim serem resumidos:

1 – Remuneração de dirigentes por meio de pagamento a três sociedades de consultoria e assessoria contratadas pela Impugnante e cujos sócios eram dirigentes da entidade.

2 – Pagamento de locação de máquina e veículo à Asttral, empresa de propriedade dos dirigentes da entidade.

3 – Pagamento de despesas pessoais dos dirigentes da UTRESA.

4 – Outras situações

4.1 – Aquisição de imóvel rural

4.2 – Prestação de serviços, pelo diretor presidente da UTRESA e pela GEBE, às empresas que também são prestadoras de serviços à UTRESA.

5 - Das isenções conferidas pela Lei nº 9.532, de 1997

(...)

7 - Da suspensão da isenção

Diante desses fatos, a Autoridade Administrativa entendeu a entidade deixou de cumprir os requisitos previstos na legislação tributária para o gozo do benefício da isenção em razão da remuneração de seus dirigentes, da não aplicação dos recursos na manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais da Entidade e do pagamento de despesas pessoais de seus dirigentes, e lavrou a Notificação Fiscal em cumprimento ao disposto nos parágrafos 1º e 10º, do art. 32, da Lei nº 9.430, de 1996.

Em 16 de dezembro de 2015, a entidade apresentou defesa administrativa (fls. 2038 a 2106), onde requereu a revisão da decisão da Notificação Fiscal, ao argumento de que os motivos apresentados para a suspensão da isenção tributária não se constituíam em irregularidades ou descumprimento de requisitos previstos na legislação tributária para o gozo de isenção. Argumentou que cumpriu todos os requisitos exigidos pelo art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN), que não deve haver incidência da Cofins sobre as receitas auferidas

pela UTRESA, tendo em vista que as receitas proveriam do cumprimento da missão estatutária da entidade e como tal, deveria ser considerada receita própria, não sujeita à incidência da Cofins, que está amplamente demonstrado na escrituração contábil e na documentação apresentada que a receita percebida é aplicada no desenvolvimento e na manutenção de suas atividades e projetos

ambientais. Alegou, também, que não se configuraram as irregularidades apontadas no relatório fiscal e apresentou argumentos para cada uma delas.

Em 22 de dezembro de 2015, elaborou-se Parecer DRF/NHO/SEORT nº 52/2015 (fls. 2116 a 2137) onde se analisaram as razões de defesa apresentadas pela UTRESA, concluindo-se pela sua improcedência e propondo-se a emissão de Ato Declaratório Suspensivo da Isenção/Imunidade, nos termos dos § 3º e 10º, do art. 32, da Lei nº 9.430/96, com base nos art.14, incisos I e II, do Código Tributário Nacional, dos artigos 12, § 2º, alíneas “a” e “b”, c/c art. 15, § 3º, e art. 13, parágrafo único, todos da Lei nº 9.532/97, por não fazer jus ao benefício da isenção tributária prevista nos art. 12 e 15 da Lei nº 9.532/97.

Por meio do Despacho Decisório DRF/NHO/SEORT nº 901/2015, de 22 de dezembro de 2015 (fl. 2138), o Delegado-Adjunto julgou improcedente a defesa do interessado, acolhendo os termos da Notificação Fiscal e do Relatório de Procedimento Fiscal e determinou a expedição de ATO DECLARATÓRIO SUSPENSIVO DE IMUNIDADE/ISENÇÃO, consoante o disposto no art. 32, §§ 3º e 10 da Lei nº 9.430/96, tendo por fundamento as razões expendidas na Notificação Fiscal e respectivo Relatório de Procedimento Fiscal, bem assim no referido Parecer.

Editou-se o Ato Declaratório Executivo nº 41, de 22 de dezembro de 2015 (fl. 2139), que declarou a suspensão de imunidade/isenção tributária da entidade.

A ciência do Parecer DRF/NHO/SEORT nº 52/2015, do Despacho Decisório DRF/NHO/SEORT nº 901/2015 e do Ato Declaratório Executivo nº 41, de 22 de dezembro de 2015 ocorreu no dia 23 de dezembro de 2015, de forma pessoal, conforme documento de fl. 2141.

Em razão da declaração de suspensão de imunidade/isenção tributária da entidade, a Autoridade Administrativa elaborou Relatório de Procedimento Fiscal (fls. 2144 a 2212), decorrente da ação fiscal que teve por objetivo quantificar o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), devidos pela contribuinte, relativamente aos anos-calendário de 2010 e 2011.

No referido relatório, consignou que a tributação ocorreu com base no Lucro Real Trimestral, regra prescrita no art. 1º da Lei nº 9.430, de 1996. Para tanto, partiu do superávit (ou déficit) para apuração do Lucro Real. Apurou as receitas e os custos/despesas considerando os balancetes fornecidos pela fiscalizada e ao final de cada trimestre identificou o respectivo valor trimestral. Deduzindo-se as despesas/custos da receita, apurou o lucro líquido/prejuízo. Registrou que não verificou qualquer exclusão possível do lucro líquido. Com relação às adições, considerou que os dispêndios com aquisição de brindes, doações e contribuições, além de outros gastos e despesas de dirigentes, pagos pela UTRESA, são indedutíveis e deveriam ser adicionados ao lucro líquido. As despesas consideradas indedutíveis foram:

A Autoridade Administrativa, com base no art. 250, inciso III, do RIR/1999, compensou prejuízo fiscal apurado no 4º trimestre de 2010 com lucro de trimestres seguintes e calculou o imposto de renda a pagar. As bases de cálculo da CSLL trimestral, relativa aos anos-calendário 2010 e 2011, corresponderam aos mesmos valores apurados para fins de IRPJ, a partir da qual apurou-se a CSLL a pagar.

Quanto ao PIS, a Autoridade Administrativa registrou que ao ter suspensa a imunidade/suspensão deixou de se enquadrar nas hipóteses de incidência de PIS/Pasep determinada com base na folha de salários, passando a estar sujeito ao PIS/Pasep incidente sobre o faturamento nos termos do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

Com relação à Cofins, face a suspensão da isenção tributária, considerou que deveria ser dado o mesmo tratamento dispensado ao PIS e ainda consignou:

Em 21 de janeiro de 2016, foi apresentada **impugnação** pela UTRESA, contra os **Autos de Infração lavrados** (fls. 2291 a 2437) e contra o **Ato Declaratório Executivo nº 41**, de 22/12/2015, que declarou suspensão a imunidade/isenção tributária concedida à entidade (fls. 2442 a 2589).

Também, em **21 de janeiro de 2016**, apresentaram impugnações aos Autos de Infração lavrados que culminaram no Ato Declaratório Executivo n 41, de 2015, **Fernando Otávio Xavier Couto** (fls. 2592 a 2740) e **Edirci Elísio Balestro** (fls. 2743 a 2892).

O acórdão da DRJ restou a seguir ementado:

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE PREJUÍZO.

Se o contribuinte não comprova a existência de prejuízo que a situação alegada acarretou, tem acesso aos documentos formalizados no processo e revela conhecer plenamente as razões de decidir e sobre tudo pode manifestar-se mediante bem articulada manifestação de inconformidade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2010, 2011 IMUNIDADE E DA ISENÇÃO. CONDIÇÕES Para o gozo da imunidade/isenção é necessário o atendimento aos requisitos previstos nos art. 14, incisos I e II do CTN e art. 12, § 2º, alíneas "a" e "b". c/c art. 15, § 3º e art. 13, parágrafo único da Lei nº 9.532/1997.

A inobservância de um ou mais desses requisitos acarreta a suspensão da imunidade/isenção.

SUSPENSÃO DA IMUNIDADE E ISENÇÃO. CONSEQÜÊNCIAS Suspensa a imunidade/isenção e verifica a prática à infração à legislação tributária, constitui-se o crédito tributário.

DECORRÊNCIA. CSLL. PIS. COFINS.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL, ao PIS e à Cofins.

ISENÇÃO. MP Nº 2.158-35/2001

A isenção da Cofins prevista no art. 14, inciso X, c/c com o art. 13, ambos da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, abrange tão-somente as receitas relativas às atividades próprias dos contribuintes ali discriminados que possuam Certificados de Entidades Benéficas de Assistência Social e não alcançando as receitas recebidas em caráter contraprestacional.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011

NATUREZA DA RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS.

A responsabilidade de terceiros de que trata o art. 135 do CTN é pessoal, mas não exclusiva.

RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SÓCIOS

Os sócios, gerentes, administradores ou representantes da pessoa jurídica são responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. ART. 124, INCISO I, DO CTN.

É cabível a atribuição de responsabilidade solidária àqueles que tiverem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária apurada.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos Tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos JUROS de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO NOS CASOS DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO.

Nos casos de sonegação, fraude ou conluio previstos nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64, a multa deve ser qualificada para 150%.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu. Exercício: 2010, 2011

Foi apresentado recurso voluntário unitário (e-fls. 3724-3923) em que se defendeu a reforma do acórdão recorrido.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Diljese de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Discute-se no presente caso Ato Declaratório Executivo de suspensão de imunidade/isenção tributária, bem como a lavratura de auto de infração decorrente para a cobrança de créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

I. Preliminar de cerceamento de defesa.

De início, a Recorrente formula preliminar de cerceamento de seu direito de defesa no curso do procedimento administrativo que culminou na suspensão da isenção, sustentando que demonstrariam o cerceamento de defesa os seguintes fatos: (a) a fiscalização encontrava-se de posse de documentos fiscais que haviam sido apresentados pela entidade; (b) que os documentos não foram disponibilizados quando da abertura de prazo de defesa da notificação de exclusão; (c) hábito de intimar a entidade, seus representantes e até mesmo cônjuges de representantes sempre em véspera de datas festivas; (d) que os fatos discutidos chegaram ao conhecimento do Ministério Público Federal antes mesmo do trânsito em julgado do presente processo administrativo com a constituição definitiva do crédito tributário.

A DRJ assim se manifestou:

No presente caso, embora os documentos retidos pela Autoridade Administrativa tenham sido devolvidos apenas em 23/12/2015, isso não causou prejuízo à entidade na apresentação de alegações e provas, de que trata o art. 32, § 2º da Lei nº 9.430, de 1996.

Primeiro porque os documentos que evidenciaram que a pessoa jurídica deixou de cumprir os requisitos previstos na legislação tributária para o gozo do benefício da imunidade/isenção estavam acostados aos autos, conforme descrito na conclusão da Notificação Fiscal emitida em 17 de novembro de 2015 (fls. 1952 e

1953). Dessa forma, os documentos estavam disponíveis para que a entidade solicitasse cópia dos mesmos, caso fosse necessário.

Segundo porque os documentos que embasaram as conclusões da Autoridade Administrativa foram apresentados pela própria entidade e estavam registrados em sua contabilidade, sendo, portanto, de seu conhecimento todos os fatos a eles relacionados. Ademais, as irregularidades as quais constaram do Relatório Fiscal, que fundamentou a Notificação Fiscal, foram apuradas a partir de vários termos de intimação fiscal que demandaram pedidos de esclarecimentos em relação aos documentos, suas contabilizações, comprovações de eventos etc. Ou seja, durante todo o procedimento fiscal, a entidade foi intimada a se pronunciar sobre os fatos relacionados com os documentos apreendidos e, em nenhum momento, conforme constata da análise dos autos, levantou dúvida sobre as indagações fiscais.

Terceiro porque a entidade demonstrou total compreensão dos fatos, conforme se verifica em suas alegações apresentadas na Defesa Administrativa (2038 a 2115), onde contesta os fatos apurados pela Autoridade Administrativa. Aliás, essa nulidade sequer foi suscitada em razão da apresentação da referida peça processual.

Dessa forma, não houve ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, previstos no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988, tendo sido observadas as formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados, conforme artigo 2º, parágrafo único, inciso VIII da Lei nº 9.784/1999, e asseguradas à entidade as condições concretas que lhe possibilitassem trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade.

Não assiste razão à Recorrente.

Como bem observou a DRJ, os documentos foram apresentados pela própria entidade e estavam registrados em sua contabilidade e/ou foram produzidos a partir de termos de intimação com a devida oportunização à Recorrente para manifestação, conforme restará a seguir demonstrado. Portanto, não há que se falar em cerceamento do seu direito de defesa.

Afasto, pois, a preliminar suscitada.

II. Suspensão de isenção/imunidade.

De início, sem ingressar em considerações jurídicas sobre o tema que não pertencem à esfera administrativa e são estranhas à apreciação deste Conselho, importa destacar tão somente que a isenção em questão é aquela prevista no art. 15 da Lei 9.532/1997:

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais

houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

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

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14

De acordo com o parágrafo 3º acima transcrito, a isenção é condicionada ao cumprimento de determinados requisitos, os quais se encontram dispostos no artigo 12, alíneas "a" a "e" do § 2º, além do § 3º do mesmo artigo e artigos 13 e 14.

Os requisitos da isenção condicionada são, portanto, os seguintes:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015)

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d) 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, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido

resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais. (Vide ADIN Nº 1802)

Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996.

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.

Cumpra-se observar que a Recorrente foi inicialmente intimada através da Notificação Fiscal para Fins de Suspensão da Isenção (e-fls. 1952-1953), acompanhada do Relatório Fiscal (e-fls. 1954-2008), abrindo-se com isso o procedimento previsto no artigo 32 da Lei 9.430/1996 para suspensão de isenção¹, com previsão de contraditório e manifestação da entidade.

¹ Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo. § 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração. § 2º A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias. § 3º O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade. § 4º Será igualmente expedido o ato suspensivo se decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da parte interessada. § 5º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração. § 6º Efetivada a suspensão da imunidade: I - a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente; II - a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração, se for o caso.

No curso do procedimento administrativo de suspensão da isenção (art. 32, § 1º, Lei 9.430/1996), atendendo à notificação, a ora Recorrente apresentou suas razões (§ 2º) (e-fls. 2038-2115), as quais foram objeto de apreciação em Parecer Conclusivo (e-fls. 2116-2137). Conforme decisão do Delegado da DRF-NHO (e-fls. 2138) (§ 3º), foi determinada a expedição do Ato Declaratório Executivo de suspensão da isenção, o que foi feito em seguida (e-fl. 2139). Tal procedimento, portanto, seguiu fielmente os dispositivos legais no que diz respeito à sua tramitação e respeito ao contraditório.

Declarada a suspensão da isenção, foi igualmente efetuada a lavratura de auto de infração (§ 6º). Com impugnação da Recorrente face ao auto de infração e à suspensão da isenção, os autos foram reunidos (§ 9º), submeterem-se à apreciação na DRJ e, após interposição de recurso voluntário, vieram a este CARF para julgamento.

Assim sendo, impõe-se primeiro analisar a suspensão da isenção, a qual, se reputada indevida, implica necessariamente no cancelamento do auto de infração, na medida em que os créditos tributários constituídos no presente caso são integralmente decorrentes da suspensão da isenção. Eventualmente cancelada a suspensão – ou melhor, reputando-a indevida – igualmente cancelam-se os lançamentos decorrentes.

Conforme consta do **Parecer DRF/NHO/SEORT nº 52/2015 (e-fls. 2116-2137)**, os motivos que ensejaram a suspensão da isenção da Recorrente foram os seguintes:

- 1) Efetuiu pagamentos pela prestação de serviços às pessoas jurídicas pertencentes aos seus dirigentes, nos anos de 2010 e 2011, com o objetivo de remunerá-los, como forma de burlar a vedação expressa aos membros do Conselho de Administração e Fiscal, de acordo com o estatuto e a previsão do art. 14, I, do CTN - Lei 5.172/66 (de não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, à qualquer título), e art. 12, §2º, alínea “a” da Lei nº 9.532/1997 (de não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados);
- 2) Remunerou seus dirigentes e não aplicou integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais, tendo em vista o contrato de locação de uma retroescavadeira e de um caminhão, em 2010 e 2011, junto a uma pessoa jurídica (ASTTRAL) que sequer estava constituída, e cujos sócios são também dirigentes da UTRESA, assim remunerou seus dirigentes por qualquer forma, cuja vedação está expressa no art. 14, I, do CTN e art. 12, § 2º, letra "a", c/c art. 15, §3º, da Lei nº 9.532/1997;
- 3) Efetuiu pagamentos de diversas despesas pessoais dos membros do Conselho de Administração, vedação prevista no art. 13, parágrafo único da Lei nº 9.532/1997, c/c o art.15, §3º da mesma Lei.

Os dispositivos violados, então, são:

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015)

Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais. (Vide ADIN Nº 1802)

Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

Convém apreciar os tópicos específicos, assim como as alegações de defesa da Recorrente, em tópicos apartados para melhor compreensão dos fatos.

De antemão, importa tão somente apontar a composição da Diretoria da UTRESA, ora Recorrente:

Conforme as Atas de Reunião de Eleição do Conselho de Administração e Conselho Fiscal (triênios de 2007-2009, 2010-2012, e 2013-2015) o Grupo Gestor da Entidade é assim composto: Presidente do Conselho de Administração, o Sr. Fernando Otávio Xavier Couto, CPF nº 531173360-87 e RG nº 8026609671; Secretário, o Sr. Edirci Elísio Balestro, CPF nº 067536550-34 e RG nº 9033810533; Tesoureiro, o Sr. Elemar Luiz Rick, CPF nº 453343230-15; Suplente o Sr. Enio Daniel Reis, CPF nº 816271650-53 e RG nº 5077675436. Para o Conselho Fiscal constou como titular, até 22 de setembro de 2014, o Sr. João Dario Hanauer, CPF nº 266052790-34 e RG nº 1007751777. A partir desta data, passou a integrar o Conselho o Sr. João Luís Bombarda, CPF nº 319233990-04 e RG nº 2005400896.

A) Da remuneração de dirigentes através da constituição de pessoas jurídicas (Tópico 5.1 do Relatório que acompanha a Notificação de suspensão da isenção).

No que tange à primeira questão (remuneração indireta de administradores) mediante pagamento por prestações de serviço feitas por empresas de titularidade dos dirigentes da entidade, aponta-se no Relatório, em síntese, que teriam sido utilizadas as empresas COUTO ADVOGADOS ASSOCIADOS, FERNANDO COUTO ASSESSORIA JURÍDICA e GEBE SERVIÇOS PROFISSIONAIS.

Assim narra-se no Relatório (grifos nossos):

Inscrita no CNPJ sob nº 04293310/0001-00, em 21/dez/2000, a empresa tem como endereço a Rua Dr. Oscar Bittencourt, nº 123, Bairro Menino Deus, em Porto Alegre/RS, e tinha como sócios, até janeiro de 2010, o Sr. João Francisco Almeida Couto, CPF nº 036871710-00 (70%) e o Sr. **Fernando Otávio Xavier Couto**, nº CPF 531173360-87.

No ano de 2010, a COUTO ADVOGADOS emitiu duas notas fiscais à Utresa, cujos serviços prestados foram descritos como "honorários advocatícios":

NF nº 511 – de 28/jan/2010, no valor de R\$ 15.986,96, líquido R\$ 15.000,00;

NF nº 516 – de 29/fev/2010, no valor de R\$ 15.986,96, líquido R\$ 15.000,00.

Com o objetivo de obter maiores informações acerca do tipo de serviço que era realizado pela sociedade, intimamos a Couto Advogados (Termo de 06/jun/2014) para apresentar Livros de contabilidade e cópia do contrato de prestação de serviços com a UTRESA. Em resposta, informou, em documento recepcionado em 26 de junho de 2014, que **o contrato de prestação de serviços mantido entre a UTRESA e Couto Advogados Associados era verbal.**

Ainda no mesmo termo, foi solicitado que nos apresentasse os extratos bancários de conta corrente e de aplicações financeiras. Caso inexistissem, que informasse em qual banco, conta e titularidade foram depositados os recursos provenientes da UTRESA. Em atendimento, **a Couto advogados nos apresentou documento comprovando o encerramento da conta bancária da empresa**, em 30 de janeiro de 2009. Informou que "mesmo antes desta data, **todos os pagamentos efetuados pela União dos Trabalhadores em Resíduos Especiais e Saneamento Ambiental - Utresa sempre foram diretamente ao ex-sócio Fernando Otávio Xavier Couto**".

Embora o Sr. Fernando Otávio tenha saído da sociedade em 08 de janeiro de 2010, conforme o contrato social, verifica-se em data posterior (28/jan e 28/fev/2010), a emissão de duas notas fiscais, no valor bruto de R\$ 15.982,96, cada, ainda em nome de Couto Advogados Associados.

Ao analisarmos os documentos em poder da fiscalização, verificamos que **a Utresa efetuou a transferência de recursos para a conta bancária particular do Sr. Fernando Couto** (nº 613.573-0), mantida no Banco do Brasil S/A, agência nº

4736-8, em Porto Alegre, no valor líquido de R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), nos dias 20/01/2010 e 22/02/2010.

Antes, no ano de 2009, verificamos que as notas fiscais emitidas pela Couto Advogados à Utresa, foram de R\$ 15.982,96 **mensais**, exceto no mês de dezembro, cujo valor foi de R\$ 31.965,92 (líquido de R\$ 30.000,00), conforme nota fiscal nº 504.

Os fatos relatados nos dão a certeza de que a prestação de serviço realizada junto à Utresa foi pessoal, do Sr. Fernando Couto, **tanto que os pagamentos sempre foram realizados na sua conta bancária, e não na conta da empresa Couto, além de ter havido pagamento em dobro em dezembro de 2009, cujo fato reputamos como pagamento de um 13º (décimo terceiro) salário.**

A respeito da empresa FERNANDO COUTO ASSESSORIA JURÍDICA, assim consignou-se:

A Fernando Couto Assessoria Jurídica é uma Sociedade Simples, inscrita no CNPJ sob nº 11676915/0001-38, desde 09/fev/2010, com endereço à Rua Silveiro, nº 638, Bairro Menino Deus, em Porto Alegre/RS, e tem como sócios Fernando Otávio Xavier Couto, CPF nº 531173360-87 (95%), Lisiane Cantelli, CPF nº 588781220-68 (2,50%) e Aline Rodrigues Pires, CPF nº 763775470-72 (2,50%).

(...)

Em relação ao contrato de prestação de serviços, verificamos que o mesmo é de 16 de março de 2010, cujo objeto, de acordo com a cláusula 1ª, é **a assessoria e consultoria jurídica, em direito trabalhista, civil, ambiental, administrativo, tributário**, na elaboração de contratos áreas citadas, acompanhamento de procedimentos administrativos nas esferas federal, estadual e municipal, acompanhamento de processos judiciais trabalhistas e cíveis, realização e audiências e conciliação, instrução e inquirição de testemunhas por cartas precatórias, onde forem ouvidas, acompanhamento em depoimentos pessoais perante o Poder Judiciário, em Procedimentos Administrativos ou perante Autoridades Policiais, apresentação de recursos em todas as esferas de jurisdição, sustentação oral em audiências e julgamentos perante os Tribunais, realização de cursos de treinamentos para gestores e funcionários, acompanhamento das rotinas da empresa, fornecendo consultoria diária a todos os funcionários da Contratante, por meio de atendimento pelos advogados vinculados à Contratada, e tudo mais que seja necessário para o bom desempenho da advocacia. Conforme o parágrafo único, os honorários decorrentes da atuação em processos criminais serão ajustados pelas partes, de comum acordo de vontades, na medida da superveniência das referidas demandas, pois extraordinárias à atividade habitual da contratante.

A cláusula segunda estipula que “a contratante pagará à Assessoria Jurídica, em remuneração dos serviços contratados, **o valor inicial de R\$ 15.000,00 (quinze mil reais) líquidos**”. No parágrafo primeiro consta que **os honorários do mês de**

dezembro “serão pagos em dobro, ante a disponibilidade da Assessoria Jurídica nos períodos de festas de finais de ano e de recesso judicial, para atendimento de medidas urgentes e situações imprevistas”. Quanto ao reajuste dos honorários advocatícios, ocorrerá, de acordo com o parágrafo segundo, “em consenso pelas partes e tendo em vista o envolvimento, o êxito, a relevância da assessoria no dia a dia da empresa, sempre que necessário”.

Já a cláusula 7ª, estipula que o contrato “**terá vigência por prazo indeterminado**, podendo ser rescindido por qualquer das partes, a qualquer momento, desde que, previamente comunicado com antecedência mínima de 30 (trinta) dias antes da data de seu encerramento”.

Assinam o contrato de prestação de serviços o Sr. Edirci Balestro, pela Utresa (contratante), e o Sr. Fernando Couto, pela Fernando Couto Assessoria (contratada). Dada a informalidade entre as partes, o contrato não foi registrado em cartório.

De acordo com o Livro Caixa, a Fernando Couto Assessoria tem capital de R\$ 1.000,00 (um mil reais), não possui funcionários, não possui despesas com papel, computadores, água, energia elétrica, combustíveis, pedágios, alimentação. Também não houve aquisição de bens móveis ou imóveis. Os registros constantes do Livro Caixa são apenas recebimentos de supostos honorários e pagamento de impostos como ISS, INSS, PIS, COFINS, IRPJ e CSLL.

Quanto ao recebimento dos valores, informou, em 26 de junho de 2014, “**que o escritório de assessoria jurídica não possui conta bancária própria, sendo os pagamentos realizados diretamente na conta bancária do sócio majoritário, Sr. Fernando Couto nº Banco do Brasil, agência 4736-8, conta corrente nº 613.573-0”.**

Frise-se que, a exemplo do que já ocorrera com os pagamentos da Utresa à Couto Advogados Associados, constata-se o mesmo procedimento adotado: **os pagamentos não são efetuados para a empresa, mas sim destinados ao Sr. Fernando Otávio Xavier Couto, pessoa física, mediante depósito em sua conta bancária particular.**

(...)

E tendo havido este pagamento de décimo terceiro salário, é porque os serviços foram prestados, ao longo dos anos, de forma pessoal, e não por um corpo funcional pertencente a uma pessoa jurídica, conforme quer instrumentalizar o contrato de prestação de serviços. Aliás, o fato de haver um contrato de prestação de serviços entre a Utresa e a Fernando Couto Assessoria não quer dizer absolutamente nada, pois foi a maneira encontrada de contornar a proibição no estatuto da própria UTRESA, que impossibilita a remuneração de membros do conselho de administração e fiscal, e também a prevista no art. 14, I, do CTN - Lei 5.172/66 (de não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas,

à qualquer título), e art. 12, §2º, alínea “a” da Lei nº 9.532/1997 (de não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados).

(...)

Portanto, de acordo com as notas fiscais, ainda que o trabalho prestado fosse caracterizado como com vínculo empregatício, e já a partir do mês de novembro de 2010, **as importâncias recebidas do Sr. Fernando Couto da Utresa foram superiores ao maior valor da remuneração dos servidores públicos federais**. Se considerarmos as demais formas de remuneração indireta demonstradas nos demais itens deste relatório, referido limite, inclusive, já teria sido ultrapassado nos meses anteriores.

Desta forma, a UTRESA, ao remunerar um de seus dirigentes, nos anos de 2010 e 2011, infringiu o disposto na legislação em regência (art. 14, I do CTN e art. 12, §2º, “a” da Lei nº 9.532/1997, que veda tal situação. Portanto, a UTRESA, sob este ponto de vista, não pode ser considerada uma entidade isenta.

Por fim, com relação à empresa GEBE SERVIÇOS PROFISSIONAIS, os fatos são os seguintes:

Em 17 de janeiro de 2007 é constituída a sociedade GB Serviços Administrativos Ltda, com capital social de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), tendo como sócios, com participação igualitária, o Sr. Edirci Elísio Balestro, um dos dirigentes da Utresa, CPF nº 067536550-34, e seu filho Giovani Balestro, CPF nº 723324500-25.

(...)

A empresa, em sede de diligência, foi intimada, em 23/abr/2014, para apresentar cópia dos atos constitutivos, Livros de contabilidade, notas fiscais de prestação de serviços e contrato de prestação de serviços mantidos com a UTRESA e outras pessoas.

Em 2 de janeiro de 2010, conforme documentos apresentados, verificamos que a GB celebrou, na condição de contratada, um contrato de prestação de serviços com a UTRESA, tendo como objeto a **“prestação de serviços gerais na área administrativa e financeira da contratante, bem como a substituição do diretor presidente em suas ausências conforme previsto no Estatuto de 12/2009”**.

De acordo com a cláusula segunda, “a contratante pagará para a contratada, até o 5º dia útil do mês subsequente ao da prestação de serviços, o valor de R\$ 7.458,71, em parcela única, mediante apresentação da nota fiscal”.

Os serviços, conforme cláusula terceira, “deverão ser executados diariamente de segunda a sexta feira, no horário das 07:00hs as 18:00hs na sede da empresa contratante”.

(...)

Assinam o contrato de prestação de serviços o Sr. Fernando Couto, pela Utresa(contratante), e o Sr. Edirci Balestro, pela Gebe (contratada). Dada a informalidade entre as partes, o contrato não foi registrado em cartório.

Inicialmente, cabe salientar que a sede da empresa GEBE é a residência do sócio majoritário Edirci Balestro. De acordo com os documentos apresentados, foram emitidas, nos anos de 2010 e 2011, as seguintes notas fiscais à UTRESA, descritas como "serviços profissionais".

(...)

Observamos que as notas fiscais são contínuas, indicando ser a UTRESA a única cliente. Aliás, identificamos uma nota fiscal que não fora emitida para a UTRESA. Tratase da NF nº 064, de 20/dez/2011, no valor de R\$ 210,00, destinada à Paquetá Calçados Ltda, pela tradução de dois "Books Dumond". Entendemos que tal serviço foi prestado em caráter pessoal por sua filha Ana, que é beneficiária, conforme DIRF apresentada à RFB (Receita Federal do Brasil), de rendimentos de uma escola de idiomas.

Com relação aos pagamentos realizados pela UTRESA, identificamos nos extratos apresentados pela GEBE que os créditos relativos à suposta prestação de serviço ocorreram na conta bancária da empresa (nº 23.922-4), do Banco do Brasil de Estância Velha/RS, nos meses de março, maio, julho e setembro de 2010. **Nos demais meses de 2010 e 2011, os créditos ocorreram na conta particular do Sr. Edirci Balestro (nº 2.640.920-3)** mantida na agência nº 0611-4, do Banco do Brasil, também de Estância Velha/RS.

Identificamos que na nota fiscal nº 50, de 24 de novembro de 2010, está descrito como "serviços profissionais prestados 2010 / 13º salário". No ano anterior ocorreu a mesma situação, na nota fiscal nº 38, emitida em 22/dez/2009, que constou a descrição "serviços profissionais prestados em 2009/13º". Relativamente ao 13º salário do ano de 2011, verificamos que, embora não tenha sido mencionado na nota fiscal nº 65, de 19/jan/2012, seu valor duplicado (R\$ 22.014.30) é uma clara alusão ao 13º salário.

O pagamento do 13º salário continuou a ser pago nos anos de 2012 e 2013, comprovando ser habitual e não um fato isolado. No ano de 2012, foi emitida a nota fiscal nº 85, de 13/jan/2013, no valor de R\$ 13.758,94, cujos serviços são descritos como "serviços profissionais 13/2012". Relativamente ao ano de 2013, nota fiscal nº 97, emitida em 09/dez/2013, no valor de R\$ 33.021,46, consta "serviços profissionais 12 e 13/2013".

É inegável e inquestionável o pagamento do décimo terceiro salário em cada ano. Esclareça-se que no caso específico da GEBE, não há, contratualmente, qualquer previsão para o pagamento do mesmo.

A respeito de tais contratações, a Recorrente alega que (a) a contratação do Sr. Fernando Couto como advogado da entidade é anterior à sua posição na Diretoria; (b) que há efetiva existência do escritório de advocacia; (c) que houve efetiva prestação de serviços jurídicos

à entidade, através do escritório Couto Advogados e, em seguida, do escritório Fernando Couto Assessoria Jurídica; (d) que não é relevante o fato de ter sido feito o pagamento diretamente na conta do Sr. Fernando Couto, e não na conta do escritório; (e) a ausência do lançamento de despesas nos livros contábeis não indica que elas não existam e que não são suportadas pela sociedade, visto que não são computadas na apuração dos encargos a que a sociedade está sujeita; (f) que a remuneração “dobrada” em dezembro é comum e praxe de mercado para refletir o aumento da demanda.

Sobre o tema, a DRJ utilizou os seguintes fundamentos:

Com relação a um dos pilares da acusação fiscal de que não há evidência de que o escritório Fernando Couto Assessoria Jurídica realizou atividades, os impugnantes apresentam Atas de Audiência, Termos de Audiência, às fls 3274 a 3329 para demonstrar que o escritório Fernando Couto Assessoria Jurídica presta serviços para clientes diversos, além da Utresa.

De fato, em análise aos documentos acostados aos autos, verifica-se a atuação de todos os sócios do escritório Fernando Couto Assessoria Jurídica em demandas judiciais nos anos de 2010 e 2011, quais sejam, Fernando Otácio Xavier Couto, Lisiane Cantelli e Aline Rodrigues Pires.

Portanto, nesse ponto, assiste razão aos impugnantes, ou seja, há provas de atuação da sociedade de advogados. Não obstante, as provas não são suficientes para afastar a conclusão de que os pagamentos efetuados configuraram como remuneração do seu Presidente.

Nessa linha, se por um lado está evidenciado que a sociedade de advogados realmente existia, o mesmo não se pode afirmar em relação ao outro pilar da acusação, qual seja, o da pessoalidade na prestação dos serviços motivador dos pagamentos percebidos pela sociedade.

(...)

Além do livro caixa não conter os pagamentos dos demais clientes, os pagamentos realizados pela UTRESA foram efetuados diretamente na conta do Senhor Fernando Couto e dobrado apenas em dezembro.

Quanto à remuneração dobrada no mês de dezembro, não são críveis os argumentos apresentados no sentido de justificá-la. Isso porque os pagamentos a título de assessoria jurídica estabelecidos no contrato não oscilam de acordo com as sazonalidades da atividade.

Com relação à sociedade GEBE, as provas são ainda mais evidentes e as alegações apresentadas são insubsistentes, senão veja-se:

(...)

Ocorre que a Autoridade Administrativa constatou que a sede da GEBE é a residência do sócio majoritário Edirci Balestro, as notas fiscais emitidas foram sequenciais e contínuas, indicando tratar-se a UTRESA a única cliente e os

pagamentos foram realizados, em sua maioria, na conta particular do Sr. Edirci Balestro, duplicados nos meses de dezembro, estando, inclusive, evidenciado em notas fiscais tratar-se de 13º salário (nota fiscal nº 50, de 24/12/2010 e nota fiscal nº 38, de 22/dez/2009). De se ressaltar que não há, contratualmente, qualquer previsão para o pagamento em dobro no mês de dezembro, embora essa tenha sido a realidade. Ademais, não há evidência de que houve prestação de serviço.

Ressalte-se que objeto do contrato celebrado entre a UTRESA e a GEBE é a prestação de serviços gerais na área administrativa e financeira da contratante, bem como a substituição do diretor presidente em suas ausências conforme previsto no Estatuto de 12/2009. Veja-se que o próprio objeto do contrato já mistura atividade técnica com atividade de gestão, pois a substituição do diretor presidente refere a atividades de gestão e não de natureza técnica.

Ademais, no art. 17 do Estatuto da UTRESA, consta entre as competências do Secretário a de responsabilizar-se pela organização e arquivamento de documentos e correspondências e a de substituição do Diretor Presidente em sua falta ou impedimento.

(...)

Como meios de prova que são, o vigor das provas indiciárias (indiretas) depende das conclusões que sua utilização transmite ao julgador. Desta feita, o conjunto de indícios deve conduzir a uma conclusão única, insofismável; se mais de uma conclusão restar possível, não haverá fato típico e a comprovação material não terá sido alcançada (na dúvida, não há infração). Por detrás destas exigências feitas à validação da prova indiciária, está a convicção de que, com os indícios, não se está diante da verdade real, mas de uma verdade aferida por cognição dedutiva.

No que tange às empresas COUTO ADVOGADOS e FERNANDO COUTO ASSESSORIA JURÍDICA, há de fato que se considerar que sua existência é incontestável, como reconheceu a DRJ, assim como a efetiva realização e prestação de serviços é incontroversa.

Há farto acervo probatório que demonstra a existência e efetividade dos serviços, fato atestado pela DRJ.

Nesse ponto, faço referência às considerações feitas por este Relator no voto vencedor do Acórdão 1101-001.324, em caso em que igualmente se discutia a suspensão da isenção, a respeito da peculiaridade dos serviços intelectuais de natureza personalíssima, como é o caso dos serviços advocatícios, e a existência de uma “barreira” para avaliação do acervo probatório (o que abarca questões como o valor devido ou razoável a ser pago, o tipo de trabalho realizado e as limitações oriundas do sigilo inerente à profissão):

98. Ainda, com respeito à comprovação dos serviços advocatícios, que é objeto de controvérsia nestes autos, cumpre tecer algumas outras observações. Enquanto prestadores de serviços de natureza intelectual e personalíssima, advogados não

são contratados necessariamente por documentos a serem produzidos. Estes, não raro, sequer existirão.

99. Contrata-se determinado advogado – ou qualquer outro prestador de serviço de natureza intelectual – pelo seu conhecimento, experiência, rede de relacionamentos, capacidade de análise, comunicação, habilidade de negociação e, em última análise, pelo seu tempo. Não pelos documentos eventualmente produzidos.

100. Não é incomum, por exemplo, que renomados advogados sejam procurados por clientes com causas complexas apenas para que as analisem e lhes deem sua opinião legal, mesmo sem a confecção de parecer formal. Contrata-se advogados para participar de reuniões, para conduzir negociações, para realizar sustentações orais e audiências, para ser interlocutores com tomadores de decisão. Um cliente contrata advogado até mesmo para que este simplesmente o “escute”. Nada disso implica necessariamente na existência de um parecer ou peça processual. Seu resultado pode ser integralmente imaterial.

101. Da mesma forma, um paciente, vendo-se diante de um quadro de sintomas atípico, procura um renomado clínico, para que este se debruce sobre seus exames, laudos e, remunerado pelo seu conhecimento, experiência e tempo, forneça um diagnóstico.

102. Não à toa, a Ordem dos Advogados do Brasil – OAB, em suas tabelas de honorários profissionais, fixadas pelos Conselhos Seccionais, nos termos do art. 58 do Estatuto da Ordem¹⁰, prevê valores de “atividades avulsas ou extrajudiciais”, nas quais se incluem “Consultas”, “Hora Intelectual”, “Consulta em condições excepcionais”, “Diárias de Viagem”, “Intervenção para solução de qualquer assunto no terreno amigável, mesmo quando for de valor estimável” e “Exame de Processo”. Tais atividades são distintas da “elaboração de parecer ou memorial” ou da elaboração de “petições e recursos”.

103. A peculiaridade dos serviços intelectuais de natureza personalíssima, como é o caso dos serviços advocatícios discutidos nos presentes autos, redundando, inclusive, como bem pontuado pelo Ministro Gilmar Mendes, a respeito de investigações envolvendo relações entre clientes e advogados, em uma “barreira fática” para avaliação do valor devido ou razoável a ser pago e nas limitações oriundas do sigilo inerente à profissão. Suas considerações, embora não tratem da seara tributária, são pertinentes ao caso em tela:

Nessa linha, além dos vícios jurídicos já deduzidos, há inclusive uma barreira fática relevante nesses procedimentos investigativos, que é a avaliação do próprio valor devido ou razoável a ser pago por serviços intelectuais prestados por profissionais liberais.

Portanto, não se está a assentar a existência de privilégios corporativos, mas sim a inviabilidade de se permitir o desenvolvimento de investigação que busca criminalizar e constranger, de forma indevida, a liberdade e o exercício da

atividade profissional de advogados na defesa de investigados, com a exposição de detalhes da relação advogado/cliente que estão acobertados pelo sigilo legal.

Do contrário, tem-se a plena inviabilização das próprias garantias judiciais do contraditório e da ampla defesa, em paridade de armas com a acusação¹¹.

104. Tais características devem ser levadas em conta na análise de casos como o presente, em que se questiona a efetiva realização dos serviços e a sua comprovação documental.¹⁰⁵ Este Conselho já reconheceu tais peculiaridades, avaliando que, diante de contratos, notas fiscais, e documentos que de alguma forma materializam a relação, é ônus do Fisco desconstituir tais provas:

IRRF LANÇADO SOB A ALEGAÇÃO DE QUE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO FOI COMPROVADA. LANÇAMENTO INSUBSISTENTE. SERVIÇOS INTELECTUAIS QUE PRODUZEM RESULTADO IMATERIAL. PROVA DA PRESTAÇÃO PRODUZIDA PELO CONTRIBUINTE E NÃO INFIRMADA PELA FISCALIZAÇÃO.

Não subsiste o lançamento do IRRF com base no artigo 61 da Lei 8.981/1995 (art.

674 do RIR/99) quando a fiscalização se limita a questionar a efetividade dos serviços prestados. Tal argumento até pode ser base para a glosa da despesa, mas não para o lançamento do IRRF.

A prova da prestação de serviços intelectuais como a estruturação de operações de crédito se faz mediante a apresentação dos respectivos contratos, dos relatórios de produção, de documentos que comprovem a existência das operações estruturadas e das notas fiscais. Se, mesmo diante de tais evidências, o fisco insiste que os serviços não foram efetivamente prestados, é dele o ônus de desconstituir tais provas, não sendo admissível presumir que os serviços não existiram pelo simples fato de se tratar de pessoas ligadas à fonte pagadora.

(CARF - Acórdão nº 1401-002.734 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 25 de julho de 2018)¹⁰⁶. Há igualmente posicionamentos nesse sentido em primeira instância administrativa, a exemplo do seguinte:

DESPESAS, OPERACIONAIS. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. COMPROVAÇÃO. Em se tratando de prestação de serviços imateriais, cabível qualquer meio lícito de prova, cumprindo à fiscalização a prova incontestada da inveracidade dos lançamentos contábeis, ancorados em documentação hábil e idônea ou, objetivamente, da absoluta desnecessidade das apropriações. (Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ – Processo n. 18471.001655/200618, extraído do Acórdão CARF 1302001.455)

Com base nessas premissas, entendo que as conclusões do Relatório devem ser analisadas com cautela. A existência de um “valor fixo” nas contraprestações mensais, bem como a eventual existência de um pagamento “em dobro” no último mês do ano dizem respeito à liberdade da forma de precificação e atuação profissional e, em determinados setores, constitui verdadeira praxe.

Por outro lado, de fato causa estranheza a recorrência da “inexistência de contas bancárias” em nome das pessoas jurídicas, bem como a inexistência de livro caixa a demonstrar recebimento de quaisquer outros clientes, e o pagamento feito diretamente na conta do Sr. Fernando Couto. São fatos relevantes a serem considerados.

Com a devida vênia, se a acusação da fiscalização se restringisse a tais pontos (empresas de prestação de serviços advocatícios), entendo que não haveria suficiente robustez a sustentar, por si só e imediatamente, a hipótese de suspensão da isenção.

Ocorre que com relação à empresa GEBE, os fatos são bastante mais gravosos. A empresa tem como sócio o Sr. Edirci Balestro, que é dirigente da Recorrente, e tem sede na residência dessa pessoa física. E firmou contrato de prestação de serviços com a Recorrente, assinado pelo Sr. Edirci e pelo Sr. Fernando Couto.

Referido contrato de prestação de serviços tem objeto peculiar: *“prestação de serviços gerais na área administrativa e financeira da contratante, bem como a substituição do diretor presidente em suas ausências conforme previsto no Estatuto de 12/2009”, a serem “executados diariamente de segunda a sexta feira, no horário das 07:00hs as 18:00hs na sede da empresa contratante”.*

Como bem observou a DRJ, *“o próprio objeto do contrato já mistura atividade técnica com atividade de gestão, pois a substituição do diretor presidente refere a atividades de gestão e não de natureza técnica”.* E, de acordo com o art. 17 do Estatuto da UTRESA, consta entre as competências do Secretário a de responsabilizar-se pela organização e arquivamento de documentos e correspondências e a de substituição do Diretor Presidente em sua falta ou impedimento.

A empresa GEBE – pelo que consta nos autos – não tem outro cliente. Os pagamentos foram feitos diretamente na conta do Sr. Edirci Balestro, não obstante ele tenha apenas 40% do capital social. Houve pagamento em dobro em dezembro, sem previsão contratual.

São indícios bastante robustos de que a contratação visava, na realidade, remunerar o Sr. Edirci.

E, quanto a estes indícios, entendo que não há como afastar as conclusões a que chegou a DRJ. As circunstâncias em questão dão fortes indícios – não elididos pelas justificativas da Recorrente – de serem, na realidade, verdadeira remuneração dos dirigentes da entidade Recorrente, e não uma verdadeira prestação de serviço.

As justificativas da Recorrente, de que a empresa tem notória expertise e que a contratação foi necessária em função da carga de trabalho do Diretor Presidente, não são capazes de contrapor suficientemente tais indícios.

Tais fatos são, em nosso sentir, suficientes a configurar hipótese de suspensão da isenção.

Assim, especialmente pelos fatos relacionados à empresa GEBE, entendo estar configurada a hipótese de suspensão da isenção.

B) Do pagamento pela locação de máquina e veículo à ASTTRAL, de propriedade dos dirigentes da UTRESA (Tópico 5.2 do Relatório que acompanha a Notificação de suspensão da isenção).

Sobre este ponto, o Relatório consigna os seguintes fatos principais:

Verificamos que no ano-calendário de 2011, a UTRESA registrou em sua contabilidade, a débito da conta de resultado "Aluguel de Máquinas e Equipamentos -CSP, código 4463" o valor total de R\$ 245.000,00, que teria sido pago à empresa ASTTRAL Assessoria Técnica e Transporte Ambiental Ltda, conforme demonstrado a seguir.

(...)

Chamou-nos a atenção, além dos expressivos valores que teriam sido pagos, o fato de haver vários registros em **1º de julho de 2011, cuja soma é de R\$ 110.000,00(cento e dez mil reais)**. Em sede de diligência, intimamos a Asttral a nos apresentar cópia dos atos constitutivos, cópia dos contratos de locação firmados com a UTRESA, além das notas fiscais emitidas.

De acordo com o contrato social, a Asttral Assessoria Técnica e Transporte Ambiental Ltda está inscrita no CNPJ sob nº 13728778/0001-63, **desde 30 de maio de 2011**, sendo seus atos registrados, na mesma data, na Junta Comercial do RS sob nº 43206922162. O registro no Tabelionato de Estância Velha ocorreu em 12 de abril de 2011.

O Capital social é de R\$ 160.000,00 (cento e sessenta mil reais) “totalmente subscrito e integralizado mediante os correspondentes aportes” dos sócios **Fernando Otávio Xavier Couto**, CPF nº 531173360-87 (37,5%); **Edirci Elísio Balestro**, CPF nº 067536550-34 (37,50%); **Elemar Luiz Rick**, CPF 453343230-15 (15,00%); **Ênio Daniel Reis**, CPF nº 816271650-53 (5,00%) e **João Dario Hannauer**, CPF nº 266052790-34(5,00%). Já a sede da empresa é na Rua Silveiro, nº 638, sala 02, Bairro Menino Deus, Porto Alegre/RS, CEP 90850-000.

(...)

De acordo com os Livros Caixa apresentados, não identificamos na ASTTRAL quaisquer gastos com funcionários, papel, computadores, água e energia elétrica, ou aquisição de móveis e utensílios, despesas e investimentos considerados normais e essenciais em qualquer empresa de prestação de serviços.

Em atendimento ao Termo de Intimação nº 1, de 24 de fevereiro de 2014, a ASTTRAL nos informou que confirma ter firmado contrato de locação de equipamentos com a UTRESA, mais precisamente uma retroescavadeira e um caminhão. Ainda nº mesmo documento, declarou que não possui conta bancária.

(...)

Quanto à aquisição da retroescavadeira, os documentos apresentados indicam que ela teria ocorrido em 27 de outubro de 2010, por R\$ 100.000,00 (cem mil reais), com recibo em nome do Sr. Fernando Couto, e mais duas parcelas de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) cada, nos dias 30 de novembro e 30 de dezembro de 2010, conforme notas promissórias, totalizando os R\$ 160.000,00 (cento e sessenta mil reais), cuja origem, segundo informa a empresa, seriam os recursos próprios de cada um dos sócios, conforme sua participação na sociedade.

O contrato de locação firmado com a UTRESA (contratante), apresentado em atendimento ao Termo nº 2, informa em sua cláusula primeira, que a ASTTRAL é “legítima proprietária de uma retroescavadeira marca Randon, ano 2008, com tração nas quatro rodas, turbinada, com pá e braço mecânico, em perfeitas condições de uso. O valor estimado do equipamento é de R\$ 160.000,00”. Já na cláusula nona, consta que a contratante pagará à contratada, pela locação, a importância mensal de R\$ 12.500,00 (doze mil e quinhentos reais), valor este que poderá ser disponibilizado em duas parcelas, cada uma equivalendo aproximadamente a 50% (cinquenta por cento) do valor, sendo a primeira até o dia 15 (quinze) do mês em curso e a segunda até o último dia útil do mês. O contrato está datado como 1º de novembro de 2010.

(...)

Além da retroescavadeira, verificamos que a ASTTRAL locou à UTRESA, um caminhão Mercedes Benz, ano 1991, modelo L1214, diesel, placa IIX-5031, avaliado em R\$ 100.000,00 (cem mil reais). Conforme a cláusula nona, o valor da locação é de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) por mês. O contrato de locação é de 1º de junho de 2010. No entanto, possivelmente o ano apostado no contrato não está correto, pois o veículo foi adquirido somente em 2011.

(...)

Com relação aos contratos firmados entre a ASTTRAL e UTRESA, entendemos que os mesmos estão eivados de irregularidades. **A começar pela constituição de uma empresa, cujos sócios são dirigentes da Utresa, para locar máquinas e veículos justamente para a própria UTRESA.**

Além disso, **a sede da ASTTRAL está localizada no mesmo endereço da Fernando Couto Assessoria Jurídica.** Lembramos, ainda, que os dois maiores quotistas da Asttral são responsáveis por empresas que também teriam prestado serviços à UTRESA, a Fernando Couto Assessoria Jurídica (item 5.1.2) e a Gebe Serviços Profissionais Ltda (item 5.1.3).

Relativamente ao contrato de locação da retroescavadeira, lembramos que em 1º de novembro de 2010, data que constou no contrato de locação, sequer havia contrato social da constituição da empresa ASTTRAL, registro dos atos no Cartório(12/abr/2011), tampouco a inscrição no CNPJ (30/mai/2011). Não se pode alegar equívoco, haja vista a existência do Livro Caixa de 2010 registrando os

recursos nos meses de novembro e dezembro de 2010. Portanto, não resta dúvida de que o contrato de locação foi ANTEDATADO. Além do mais, no contrato social da ASTTRAL(em seu item 5, do capítulo I) está previsto que a mesma iniciará suas atividades somente em 01 de março de 2011.

Com relação ao caminhão locado à UTRESA, no contrato de locação constou a data como 1º de junho de 2010 (que imaginamos seja um equívoco, sendo correto o anº 2011), e valor avaliado em R\$ 100.000,00 (cem mil reais). No entanto, verificando o documento de Autorização para Transferência do caminhão, observa-se que sua aquisição pela ASTTRAL **ocorreu apenas em 19 de julho de 2011**, por R\$ 45.450,00(quarenta e cinco mil, quatrocentos e cinquenta reais). Aliás, esta data e valor constam de seu Livro Caixa, e são diferentes dos mencionados no contrato de locação. **Também há de se destacar a existência de pagamentos "antecipados" (R\$ 20.000,00) da UTRESA à ASTTRAL, pela locação deste caminhão que sequer havia sido adquirido. Ao que parece, mais uma vez estamos diante de um contrato ANTEDATADO.**

E, finalmente, não podemos deixar de nos manifestar acerca do expressivo valor dos contratos de locação.

Considerando os valores pagos mensalmente, pode-se afirmar que foi um ótimo negócio para a ASTTRAL locar a retroescavadeira à UTRESA, já que em 13 (treze) meses obteve o retorno do capital investido ($13 \times R\$ 12.500,00 = R\$ 162.500,00$).

Na locação do caminhão, o retorno foi mais rápido, de inacreditáveis 5 (cinco) meses, já que o valor mensal locado do bem foi de R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

Em nosso entendimento, não há sentido em locar de terceiros retroescavadeira e caminhão por valores tão elevados, quando a própria UTRESA poderia tê-los adquirido, **já que havia recursos suficientes em aplicações financeiras mantidas nos Bancos do Brasil e Sicredi. Recursos estes que, nas datas dos contratos de locação, eram da ordem de R\$ 615.000,00 (em nov/2010) e R\$ 1.034.000,00 (jun/2011), conforme a contabilidade.**

E não se pode alegar que estes recursos no mercado financeiro estavam comprometidos, isto porque ao final de cada ano os valores das aplicações financeiras eram de R\$ 670.000,00 (em 2010) e R\$ 759.000,00 (em 2011), ou seja, parte dos recursos aplicados foi movimentada pela empresa ao longo do ano.

Para a fiscalização, o contrato de locação da retroescavadeira e do caminhão foi extremamente danoso à UTRESA, tendo em vista que os valores pagos à ASTTRAL desde o início das locações até dezembro de 2013, somaram impressionantes R\$ 745.000,00 (setecentos e quarenta e cinco mil reais), conforme demonstrado na tabela a seguir. Com o valor pago à ASTTRAL, a UTRESA teria recursos suficientes para adquirir 3 (três) retroescavadeiras e 5 (cinco) caminhões semelhantes, e ainda sobraria mais de R\$ 127.000,00 (cento e vinte e sete mil reais), para investimentos e manutenção na sua finalidade.

Resta claro que os valores pagos pela UTRESA à ASTTRAL beneficiou apenas os próprios dirigentes da UTRESA, que, mediante distribuição de lucros da ASTTRAL, receberam, juntos, mais de R\$ 658.000,00 (seiscentos e cinquenta e oito mil reais) ao longo dos anos de 2011, 2012 e 2013, conforme demonstrado a seguir. Tal importância corresponde a quase 90% (noventa por cento) de tudo o que a UTRESA pagou à ASTTRAL.

A respeito de tais alegações, a Recorrente afirma que não há ilegalidade na locação, pois os equipamentos foram efetivamente utilizados no empreendimento da entidade, que não havia linha de crédito/capacidade de endividamento na entidade para adquirir os bens, que o superávit existente era uma reserva financeira necessária para enfrentamento das ações de remediação ambiental a serem realizadas pela entidade e para a construção de novas células, que os valores pagos pela locação dos equipamentos eram inferiores aos preços pedidos por outras empresas da região que realizavam os mesmos serviços e que os equipamentos estiveram à disposição e em operação no empreendimento mesmo antes da constituição da empresa, em razão de necessidade urgente da UTRESA.

A DRJ assim consignou:

A análise financeira, acompanhada dos demais fatores, é suficiente para concluir que a locação dos equipamentos não foi o melhor negócio para a entidade, que, em menos de 2 (dois) anos, poderia ter quitado eventual passivo relativo à aquisição dos bens.

(...)

Diante dos fatos, assiste razão à Autoridade Administrativa quando considera que não se aplicou integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais. Para que essa aplicação fosse aceita não bastaria que a aplicação de recursos no objeto social da entidade, é necessário que seja realizada preservando-se o seu patrimônio e em condições econômicas compatíveis com as de mercado. Nessa linha, é evidente que outras empresas do mercado não optariam pela locação de bens cujos recursos despendidos seriam suficientes para, em menos de 3 anos, adquirir 3 (três) retroescavadeiras e 5 (cinco) caminhões, de modelos semelhantes, e ainda sobraria recursos.

Em nosso entender, embora seja pertinente a ponderação da Recorrente de que a gestão de pessoas jurídicas – empresárias ou não – não constitui ciência exata e que há determinado grau de subjetivismo na escolha da melhor alternativa a seguir, os fatos apontados pela fiscalização são bastante robustos e não foram suficientemente contestados pela Recorrente.

Há que se destacar, em minha visão, os seguintes pontos: (a) a inconsistência entre as datas dos contratos, datas de compra dos veículos e pagamentos dos aluguéis; (b) proximidade das datas; (c) a inexistência de outros clientes da empresa, bem como de demonstração da efetiva existência e substância dessa pessoa jurídica.

Os fatos evidenciam que, muito mais do que a identificação de uma eventual “oportunidade de mercado”, os dirigentes valeram-se da interposta pessoa jurídica para obter remuneração indireta para si.

Nesse ponto, entendo igualmente estar caracterizada a hipótese de suspensão da isenção.

C) Do pagamento de despesas pessoais dos dirigentes da UTRESA (Tópico 5.3 do Relatório que acompanha a Notificação de suspensão da isenção).

Neste item, o Relatório que acompanha a Notificação de Suspensão da Isenção assim aponta:

5.3.1– Pagamento de despesas pessoais com alimentação

Ao longo dos anos de 2010 e 2011, a fiscalização apurou que em várias datas a UTRESA registrou em sua contabilidade, na conta "Despesas com Veículos - 4663", "Despesas com lanches e refeições - 4644" e "viagens e representações - 4562", inúmeros gastos com pedágios, estacionamento, combustíveis, lavagem de veículo, hotéis e, principalmente, alimentação.

Verificamos nos documentos que dão suporte à contabilidade, que a UTRESA mantém em seu poder cópia dos cheques emitidos e respectiva comprovação dos gastos realizados. **Chamou-nos a atenção a emissão de inúmeros cheques, até agosto de 2010, no valor de R\$ 1.000,00 (um mil reais), cujos recibos, notas e cupons fiscais eram, em sua maioria, de datas posteriores.** Ou seja, os cheques eram emitidos previamente e as notas/cupons eram somados e anexados posteriormente, até o limite do cheque. Assim, a UTRESA emitia cheque para o(s) dirigente(s) gastar(em) e depois anexar(em) os comprovantes. Tal procedimento é como se fosse um "pagamento antecipado" de um gasto que iria acontecer.

Já a partir de setembro/2010, os cheques foram emitidos após a realização da despesa/gasto, caracterizando, então, como um reembolso de notas e cupons fiscais gastos.

(...)

A análise destes documentos revelou que a UTRESA efetivamente pagou despesas pessoais de seus dirigentes, principalmente aos finais de semana e feriados, na praia gaúcha de Capão da Canoa, local onde dois dirigentes possuem apartamento, na cidade balneária catarinense de Imbituba e em cidades da Serra Gaúcha. Já em Porto Alegre, local onde reside o Diretor Presidente da UTRESA, os gastos eram quase que diários.

(...)

Todavia, gastos habituais no litoral gaúcho e catarinense, e despesas quase que diárias em Porto Alegre, sendo algumas bastante expressivas, e à noite, nos deram uma forte evidência de que se tratavam de gastos pessoais dos dirigentes da UTRESA, mas que, conforme sua contabilidade, foram por ela pagos.

5.3.1.1– Gastos com alimentação em cidades litorâneas do RS e SC

Com relação aos gastos realizados com lanches e refeições em Capão da Canoa, incluídas as cidades próximas como Santo Antônio da Patrulha e Osório, que ficam nº trajeto entre a capital e Capão, a fiscalização apurou que nada menos do que em 22(vinte e dois) finais de semana, do ano de 2010, houve este tipo de despesa. Já no ano de 2011, foram 16 (dezesesseis) finais de semana que a UTRESA teve este ônus. **Tal constatação fica ainda mais evidente nos feriados prolongados de final de ano, Carnaval, Páscoa, Corpus Christi, Independência, Feriado Regional de 20 de setembro e Nossa Senhora.**

Em relação às despesas de alimentação em Imbituba/SC e adjacências, inclusas as cidades que ficam no trajeto, a fiscalização constatou a existência de gastos em 3(três) finais de semana em 2010, e 4 (quatro) em 2011. Destacamos os gastos extravagantes com alimentação pagos pela UTRESA, nos dias 10 a 12 de novembro de 2011, em Imbituba, contabilizados no dia 17/nov/2011. Citamos.

(...)

Aliás, neste final de semana (10 a 13 de novembro) consta o registro contábil de uma despesa com Hotel em Imbituba, de mais de R\$ 2.000,00 (dois mil reais), também paga pela UTRESA, conforme descrito no item 5.3.2.

As despesas com alimentação pagas pela UTRESA, nestes dois anos, nas referidas cidades, totalizaram aproximadamente R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), conforme demonstrado no Anexo 2, e resumida, por dia da semana, na planilha a seguir.

(...)

Face à tabela acima, está perfeitamente clara a prevalência de gastos nos finais de semana, que creditamos, conforme já afirmado, à existência de apartamentos de propriedade dos dirigentes.

Juntamente com os gastos com alimentação, verificamos a existência de inúmeros recibos de pedágios nas praças de Gravataí e Santo Antônio da Patrulha, passagem obrigatória para quem sai da capital gaúcha em direção às praias. Se o deslocamento à praia for a partir de Estância Velha, a praça de pedágio é na RS 474 e depois em Santo Antônio da Patrulha. **Neste sentido, os recibos de pedágio corroboram a passagem dos veículos, principalmente nos finais de semana.**

Destaque-se, ainda, a constatação do abastecimento dos veículos em postos das cidades litorâneas de Capão da Canoa, Osório e Imbituba, ratificando ainda mais a presença de dirigente(s) da UTRESA nas cidades, **principalmente finais de semana e feriados**, conforme o Anexo 3.

(...)

5.3.1.2– Gastos com alimentação em Porto Alegre/RS

Verificamos que vários cupons de alimentação continham a indicação de restaurantes e/ou lanchonetes localizados nas dependências dos shopping centers de Porto Alegre, como Praia de Belas e Barra Shopping. Aliás, foram registrados na conta "despesas com veículos", nos dois anos analisados, mais de 170 (cento e setenta) comprovantes de estacionamento nestes locais.

(...)

Em alguns restaurantes, como o Sushy by Cleber e o Gokan (culinária japonesa), observamos que a descrição no cupom fiscal, como "festival feminino" e "banquete feminino", nos remete a existência de companhia familiar no evento, provavelmente a esposa/companheira.

A fiscalização julga razoável e inevitável a existência de gastos com alimentação nas empresas e desde que sejam motivados a trabalho e fora da sede. Todavia, não se pode aceitar gastos que extrapolem o limite do bom senso, em restaurante caros e que revelam certa habitualidade do(s) comensal(is). O fato de encontrarmos nos documentos da empresa, notas e cupons fiscais de despesas com alimentação emitidas aos sábados, domingos e feriados, inclusive à noite, já indica ser a despesa particular de responsabilidade de seu(s) dirigente(s) e não da UTRESA.

Outra constatação da fiscalização foram pedidos de lanches em estabelecimentos de Porto Alegre, que se valem do serviço de tele-entrega. **Os valores são irrisórios, mas o que se quer demonstrar é que novamente a UTRESA efetuou os pagamentos dos gastos particulares de alimentação de seu Diretor Presidente, conforme percebe-se a seguir.**

(...)

5.3.1.3– Alimentação na Serra Gaúcha

Os gastos particulares também foram identificados nas cidades turísticas de Gramado e Canela, no Rio Grande do Sul, distantes, aproximadamente, 125Km da capital gaúcha. Em dois finais de semana, de maio e agosto de 2011, a fiscalização identificou que o Sr. Fernando Couto estava nas referidas cidades, conforme provam os recibos de pedágio contendo as placas dos seus veículos. Nestes períodos, além dos gastos com pedágio, identificamos despesas com alimentação, estacionamento, lavagem de veículo e abastecimento de combustível, demonstrados a seguir.

(...)

5.3.1.4– Alimentação no Rio de Janeiro

(...)

5.3.1.5– Alimentação em diversas cidades em sábados e domingos

(...)

5.3.2– Despesas com estadia em hotéis

(...)

Trata-se, segundo diversas notas/faturas/duplicatas, de despesas com estadia no estabelecimento Thop Turismo Hotelaria e Participações, CNPJ 00096117/0001-10, com endereço à Av. Transatlântica, sn, localizado em Imbituba, conhecida cidade litorânea de Santa Catarina. Destacamos o registro contábil de 14/nov/2011, pelo altíssimo valor da estadia no hotel (mais de R\$ 2.000,00), também pago pela UTRESA.

Não identificamos qualquer cliente ou fornecedor localizado na cidade ou arredores. Verificando as datas nos documentos percebe-se que a estadia ocorreu em finais de semana e/ou feriados, o que nos faz crer que foram a descanso e lazer de algum(ns) dirigente(s) da UTRESA.

(...)

5.3.3– Despesas com combustíveis na capital gaúcha

(...)

5.3.4 – Pagamento de multas de infração de trânsito dos veículos particulares dos dirigentes

Constatação da existência de pagamentos de autos de infração relativamente a multas de trânsito nos anos de 2009, 2010 e 2011, cujos veículos eram, à época dos fatos, de propriedade dos dirigentes da Utresa. De acordo com a contabilidade, conta “Despesas com veículos - código 4663”, os pagamentos foram realizados nas seguintes datas, histórico e valores.

Analisando os documentos, constatamos que os veículos com placas IXC-1709 e JCX-1709 pertencem ao diretor presidente, Sr. Fernando Couto, enquanto que os veículos de placas IZH-6893 e IZH-6860 são de propriedade do Sr. Elemar Rick.

A título de ilustração, cabe destacar que uma das multas pagas em 2009 tinha como condutora/infratora a Sra. Lucelinda Marques Lourenço Couto, companheira/esposa do Sr. Fernando Couto, no sentido Saporanga a Taquara, em data de 16/jul/2009.

5.3.5 – Pagamento de despesas de monitoramento de veículo particular do diretor presidente

(...)

5.3.6 – Pagamento de despesas de IPVA, Seguro e Licenciamento de veículo particular dos dirigentes

Verificamos que a contabilidade da Utresa registra na conta “Impostos e taxas antecipadas”, o pagamento, em 04/jan/2010, do IPVA, seguro e licenciamento dos veículos placas IXC-1709 (R\$ 2.457,39) e IZH-6893 (R\$ 945,26). De posse dos documentos, verificamos que se trata, mais uma vez, de veículos de propriedade dos dirigentes Fernando Couto e Elemar Rick, respectivamente.

(...)

5.3.7 – Pagamento de despesas com revisão do veículo, placa IXC-1709, de propriedade do diretor presidente.

(...)

5.3.8 – Pagamento de despesas com revisão do veículo, placa JCX-1709, de propriedade do diretor presidente.

(...)

5.3.9 – Pagamento de despesas com lavagem de veículos de propriedade do diretor presidente.

(...)

5.3.10 – Pagamento de Seguros dos veículos particulares dos dirigentes

(...)

5.3.11 – Despesas com locação de veículo

(...)

5.3.12 – Despesas com aquisição de vinhos e outros produtos na Serra Gaúcha

(...)

5.3.13 – Despesas com taxas de passaporte dos dirigentes

(...)

5.3.14 - Pagamento de Congresso de Direito Tributário em Gramado

(...)

Em sua defesa, alega a Recorrente que é comum aos dirigentes realizar reuniões em horários não convencionais, inclusive, à noite e finais de semana. Que não se tratam de despesas pessoais, mas sim despesas decorrentes do exercício de cargos de gestão da entidade nas atividades operacionais desenvolvidas. Sustentam que não parece adequado que o dirigente de entidade sem fins lucrativos ou beneficente, cujo estatuto não permita a remuneração de seus dirigentes, além exercer suas atividades sem a percepção de remuneração ainda tenha que arcar com as despesas nas quais incorrer no exercício de suas atividades em prol da entidade. Contestam a irregularidade apontada no fato de as despesas terem sido realizadas na cidade de Capão da Canoa e nos finais de semana e apresenta declaração do Sr. Renato Vanzela para atestar o fato. Mencionam que não há nenhuma determinação que impeça o reembolso de despesas realizadas em finais de semana ou em feriados, desde que realizados em prol do empreendimento e decorrente do exercício de cargo de gestão. Que devido a rotina, não restou tempo para elaboração de relatório de viagens. Quanto ao pagamento de IPVA, pontuam que os dirigentes efetivamente colocam seus automóveis à disposição da UTRESA para visita à clientes, avaliação de passivos, compras de equipamentos, suprimentos, já que as condições financeiras da entidade, embora mantivesse saldo positivo em conta corrente e aplicações financeiras, não permitiam a

aquisição de bens e equipamentos sob pena de não se manter o mínimo necessário em reservas para investimento em novas células de disposição de resíduos e ao pronto enfrentamento de eventuais emergências. Salientam, ainda, que o saldo existente em conta no Banco do Brasil não poder ser utilizada pela entidade, por estar indisponível desde a intervenção judicial. Por esta razão, o conselho da entidade resolveu, por bem, arcar com algumas despesas mínimas dos veículos daquele dirigentes que efetivamente os colocassem à disposição da entidade, a fim de minimizar o desembolso sofrido por este e equalizar a relação, haja visto o flagrante ganho que tal disponibilidade representa para a entidade a curto, médio e longo prazo. Além do pagamento com IPVA, fazem referência a despesas com revisão e seguros, lavagens dos veículos

Assim, alegam que não houve irregularidade nos reembolsos realizados, pois as despesas foram feitas no exercício dos cargos de gestão do empreendimento e no desenvolvimento de atividade operacional da entidade.

Concluem que uma vez que tais viagens e reuniões foram realizadas no interesse exclusivo da entidade, tanto as despesas de locomoção, hospedagem, bem como alimentação incorridas em tais situações devem ser tidas como dedutíveis e não podem ser consideradas como remuneração indireta de dirigentes.

A DRJ efetuou uma louvável análise pormenorizada de cada despesa (e-fls. 3677 e seguintes), cotejando FATOS RELACIONADOS ÀS DESPESAS / EVIDÊNCIAS E CONCLUSÃO FISCAL / PROVAS ACOSTADAS. E assim concluiu:

Como se verifica da comparação do quadro anterior, não há provas concretas de que as despesas nele demonstradas relacionam-se com o objeto e fim da entidade, senão veja-se:

1 – Em relação às despesas com lanches e refeições ocorridas em Capão da Canoa e cidade próximas, a Autoridade Administrativa levantou notas relativas a gastos em 22 finais de semana no ano de 2010 e 16 finais de semana no ano de 2011. A prova apresentada para tentar justificar esses gastos foi uma declaração genérica do Sr. Renato Vanzetta, datada de 12/01/2016, afirmando que realizou diversas reuniões em 2010 e que foram realizadas em finais de semana.

O declarante não indica quais foram esses finais de semana, de maneira que não prova objetivamente em que datas ocorreram. O termo diversas reuniões é subjetivo, de maneira que não é suficiente para afastar a acusação fiscal, mormente quando não há provas acostadas aos autos do objeto e duração dessas reuniões. Apenas em 2013 há 3 e-mail encaminhados do Senhor Renato Vanzella Filho para Fernando Couto, acerca de negócios, lembrando que o período fiscalizado refere-se a 2010 e 2011. Se as negociações ocorreram desde 2010, seria esperado que existissem documentos que comprovassem a sua ocorrência. No entanto, não existem, de forma que deve prevalecer a acusação fiscal.

2 – Com relação às despesas com lanches e refeições ocorridas em Imbituba/SC e adjacências, em 2010 e 2011, as provas acostadas foram um e-mail da Senhora Sônia Rosa, Gerente de Administração do Praia Hotel Imbituba, declarando que

ficaram hospedados no hotel, entre os dias 10 a 13/11/2011, 7 (sete) pessoas, com o custo total de R\$ 2.081,20, conforme nota fiscal nº 664. Ademais, anexou-se declaração dos hóspedes referenciados na declaração afirmando que estiveram hospedados no THOP TURISMO HOTELARIA E PARTICIPAÇÕES LTDA, na cidade de Imbituba-SC, no período de 10/11 a 13/11/2011, e que o encontro teve como objetivo analisar os dados do segundo semestre de 2010 e o primeiro semestre de 2011. Outra prova acostada refere-se a um e-mail (fl. 3632), de 23/02/2010, encaminhado a membros da UTRESA, informando do transporte para um seminário no recinto ECOLAND, em Igrejinha, saindo no dia 02/03 e retornando no dia seguinte. No dia 25/02/2010, consta outra e-mail (fl. 3633) com os temas que foram tratados no seminário.

Quanto ao final de semana compreendido entre 10 e 13/11/2011, a declaração da gerente do hotel comprova somente que houve a hospedagem, mas não que o evento relaciona-se com as atividades da UTRESA. A declaração anexada foi assinada pelos próprios integrantes da entidade, em 2016, e está desacompanhada de outros elementos de provas que indiquem a natureza do evento. Por isso, não pode ser considerada prova de que a despesa ocorreu em razão do objeto da UTRESA. A mesma análise cabe para a despesa com hospedagem.

Ademais, nas folhas 2014 a 2016, anexada pela Autoridade Administrativa para relacionar os valores dos gastos com alimentação em Capão, Osório, Imbituba e Adjacências, no ano de 2011, não há nenhum registro de despesas nos dias 10 e 13 de novembro de 2011, ou seja, não fazem parte da acusação fiscal e por isso não compõem a lide.

Dessa forma, não se pode aproveitar as provas acostadas para afastar a acusação fiscal, de maneira que permanece a infração relacionada com a despesas indevidas de alimentação relacionadas com 3 finais de semana em 2010 e 4 finais de semana em 2011.

3 – Quanto às despesas às despesas com lanches e refeições ocorridas em Rio Grande e cercanias, o documento anexado (fl. 3635) é completamente ilegível e não faz prova a favor dos Impugnantes.

4 – Com relação às despesas com alimentação ocorrida em Porto Alegre/RS, Gramado, Canela, Rio de Janeiro/São Paulo e diversas cidades da Grande Porto Alegre, não há nenhuma prova de ocorrência de algum evento que justificasse o pagamento das mesmas. Pelo contrário, as despesas ocorridas em Porto Alegre/RS são diárias.

Nesse ponto, cabe mencionar que nas empresas submetidas à tributação, de acordo com o art. 249, inciso V, do RIR/1999, as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores deverão ser adicionadas ao lucro líquido do período de apuração, a menos que componham a remuneração dos referidos beneficiários. Por outro lado, as despesas com alimentação só serão dedutíveis se

se referirem a despesas de alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados, conforme art. 369 do RIR/1999.

Nessa linha, se para as empresas com fins lucrativos existem regras muito bem definidas para dedutibilidade de despesas com alimentação, não se pode admitir que as despesas diárias com alimentação do diretor da UTRESA sejam dedutíveis, pois isso seria uma forma de remuneração indireta.

É justamente essa a acusação fiscal, ou seja, o pagamento não só de despesas com alimentação, mas também de despesas com IPVA, seguro de veículos, aluguel de veículo, autos de infração de multas de trânsito, revisão e peças de veículos, combustíveis, pedágios e lavagens de veículos, taxas de passaporte, gastos com hotéis sem os correspondentes comprovantes que a estada relaciona-se com o objeto da UTRESA foram considerados remuneração indireta de dirigentes, conforme determina o art. 358 do RIR/1999, in verbis:

À luz do que consta nos autos, não há como chegar à conclusão diversa da DRJ. A natureza das despesas, seu caráter repetitivo, extremamente pessoal e a ausência de qualquer demonstração de vínculo com a atividade da entidade militam em desfavor da Recorrente.

Há, em especial, farto acervo probatório a demonstrar que as despesas incorridas pela entidade não têm qualquer relação com sua atividade, mas beneficiam unicamente os dirigentes e até mesmo seus familiares (vide multas incorridas pela esposa do Diretor-Presidente). São despesas de caráter bastante pessoal: taxa de passaporte, seguro de veículo, lavagem de veículos, multas de trânsito, revisão de veículos.

O Relatório evidencia que os gastos têm grande predominância nos finais de semana, são bastante recorrentes e tem volume expressivo.

A Recorrente não logra êxito em trazer aos autos qualquer prova de que tais despesas tem realmente ligação com a atividade comercial ou institucional da entidade e, portanto, seriam indedutíveis na apuração do IRPJ. Consequentemente, resta caracterizada a hipótese de suspensão da isenção.

D) Conclusão a respeito da suspensão da isenção.

À luz do quanto exposto, entendo não assistir razão à Recorrente nas suas razões recursais.

São improcedentes as alegações apresentadas com o intuito de afastar a suspensão da imunidade/isenção declaradas por meio do Ato Declaratório Executivo nº 41, pois há suficiente acervo probatório a indicar que houve aplicação de recursos fora das atividades fins da entidade, distribuição de rendas e remuneração indireta aos dirigentes, bem como pagamento de despesas indedutíveis, como bem consignou a DRJ.

Assim, nego provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

III. Lançamento.

A partir do Ato Declaratório Executivo de suspensão da isenção/imunidade, a fiscalização procedeu com o lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Cabe observar que, como não houve questionamento quanto à escrituração contábil ou outra hipótese de arbitramento, a fiscalização entendeu ser cabível o lançamento a partir da apuração do lucro real:

Em relação aos regimes de tributação (Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado), cabe, inicialmente, destacar que o contribuinte, por ter se declarado como Imune em suas DIPJ(s) não efetuou, relativamente aos anos-calendário de 2010 e 2011, qualquer recolhimento de imposto de renda na forma do lucro presumido, o que seria determinante para este tipo de tributação, conforme preconiza o artigo 516, § 4º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) – Decreto nº 3.000/1999.

Não efetuado recolhimento na forma do lucro presumido, restariam como alternativas de tributação o Lucro Real e o Lucro Arbitrado. Com relação ao lucro arbitrado, não foi constatada nenhuma das hipóteses previstas no art. 530 do RIR/99, que justificariam o arbitramento do lucro por iniciativa do Fisco.

Diante disso, cabe a apuração com base no Lucro Real Trimestral, que é a regra prescrita no art. 1º da Lei nº 9.430/96. Isso porque o Lucro Real Anual é uma alternativa opcional que somente pode ser exercida pelo próprio contribuinte, por meio do recolhimento das estimativas previstas no art. 2º do mesmo diploma legal, o que também não foi feito.

Em seguida, a fiscalização efetuou a apuração do lucro real detalhadamente, a partir da escrituração contábil da Recorrente, analisando custos e despesas. A apuração em si, seu cálculo ou suas premissas, não foi objeto de questionamento por parte da Recorrente.

Em sua impugnação e no recurso voluntário, a insurgência da Recorrente diz respeito quase que em sua totalidade à sua indignação quanto ao ato de suspensão da isenção, tecendo apenas poucos argumentos quanto ao mérito do lançamento propriamente dito. Em síntese, defende não ser possível a incidência das contribuições sociais (CSLL e COFINS) sobre as receitas da entidade, *“diante da especialidade do serviço que presta, decorrente da essência de sua missão estatutária e da relevância ambiental de sua razão de ser, ou seja, o tratamento de resíduos sólidos, atividade vital para o cumprimento dos desígnios constitucionais da busca pelo meio ambiente ecologicamente equilibrado, essencial à sadia qualidade de vida de todos, na presente e futuras gerações, bem como do desenvolvimento sustentável”*.

Afirma ainda que *“não pode estar sujeita a incidência da tributação da COFINS, tendo em vista que suas receitas devem ser consideradas próprias, eis que decorrem de sua missão estatutária e são aplicadas na consecução da atividade fim da entidade”*.

Assim apontou a DRJ:

Nesse contexto, para poder invocar a imunidade das contribuições para seguridade social, as entidades devem, em primeiro lugar atender ao requisito de se caracterizarem como beneficentes de assistência social; depois, devem obedecer aos requisitos estabelecidos em lei, como condiciona o texto constitucional.

O art. 14 do CTN, bem como o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, estabeleceram os requisitos exigidos para gozo da imunidade e fruição da isenção.

Conforme decidido nos itens anteriores, a entidade não observou os requisitos legais. O desatendimento de qualquer uma das condições previstas no art. 14 do CTN, bem como o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, impede a fruição da imunidade constitucional/isenção, já que ambas são condicionadas.

Portanto, as alegações apresentadas quanto à natureza da entidade e ao direito ao gozo da imunidade/isenção em relação à CSLL não podem ser acatadas, já que as condições estabelecidas não foram cumpridas.

Afastada, portanto, a imunidade constitucional e a isenção de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, a Autoridade Administrativa analisou se poderia aplicar a isenção da Cofins sobre as receitas relativas às atividades próprias das entidades de que trata o art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

Sobre o tema, importa notar que, ao contrário do que faz parecer a Recorrente, a existência de imunidade/isenção – sem ingressar no mérito dos debates acerca do melhor enquadramento da natureza jurídica do instituto – não se dá de forma incondicionada.

Pelo contrário. A isenção/imunidade é objeto de restrição, autorizada expressamente pela Constituição Federal e feita pelo Código Tributário Nacional na qualidade de lei complementar.

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

(...)VI - instituir impostos sobre:

(...)c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

(...)§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. (grifo nosso)

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

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 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 art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

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

Para fins da imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, a entidade deve prestar os serviços para os quais houver sido instituída e os colocar à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. Devem ainda atender aos requisitos previstos no art. 12, § 2º, alíneas “a” a “e” e § 3º, e no parágrafo único do art. 13 da Lei 9.532/1997, já com as limitações impostas pela ADI 1802/DF, de 2018.

Nesse ponto trago à baila posicionamento desta Turma, no Acórdão 1101-001.419, de Relatoria do Conselheiro Efigênio de Freitas Junior, a respeito do condicionamento legal das imunidades, em cotejo com o entendimento do STF:

Tem-se, portanto, como requisitos para fruição da imunidade: i) remuneração de dirigentes, se for o caso, de acordo com os critérios legais que especifica; ii) aplicar integralmente os recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; iii) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades legais; iv) conservar pelo prazo de cinco anos comprovantes de receitas, despesas e de quaisquer atos ou operações modificadores sua situação patrimonial; e v) apresentar, anualmente, declaração de rendimentos.

29. Nos autos da ADI 1802, de 2018, o STF declarou: i) inconstitucionalidade formal da alínea f do § 2º do art. 12; do art. 13, caput; e do art. 14; ii) inconstitucionalidade formal e material do art. 12, § 1º, todos da Lei 9.532/1997, sendo a ação declarada improcedente quanto aos demais dispositivos legais.

30. Ao analisar a matéria, o Min. Dias Toffoli recorreu aos argumentos do Min. Teori Zavascki utilizados nas ADI 2.028/DF, 2.036/DF, 2.228/DF e 2.621/DF em que se discutiu a imunidade de contribuições sociais com base nos arts. 146, II, e 195, §7º da CF/88 e assentou, em relação à ADI 1802, que a “necessidade de lei complementar para disciplinar as limitações ao poder de tributar não impede que o constituinte selecione matérias passíveis de alteração de forma menos rígida, permitindo uma adaptação mais fácil do sistema às modificações fáticas e contextuais, com o propósito de velar melhor pelas finalidades constitucionais”.

31. Observou ainda prevalecer “a preocupação em respaldar normas de lei ordinária direcionadas a evitar que falsas instituições de assistência e educação

sejam favorecidas pela imunidade. É necessário reconhecer um espaço de atuação para o legislador ordinário no trato da matéria”. Nesse sentido, concluiu que “Os aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tais como as referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo, continuam passíveis de definição por lei ordinária”. A seguir a ementa da ADI 1802:

Ação direta de inconstitucionalidade. Pertinência temática verificada. Alteração legislativa. Ausência de perda parcial do objeto. Imunidade. Artigo 150, VI, c, da CF. Artigos 12, 13 e 14 da Lei nº 9.532/97. Requisitos da imunidade. Reserva de lei complementar. Artigo 146, II, da CF. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Inconstitucionalidades formal e material. Ação direta parcialmente procedente. Confirmação da medida cautelar.

1. Com o advento da Constituição de 1988, o constituinte dedicou uma seção específica às “limitações do poder de tributar” (art. 146, II, CF) e nela fez constar a imunidade das instituições de assistência social. Mesmo com a referência expressa ao termo “lei”, não há mais como sustentar que inexistente reserva de lei complementar. No que se refere aos impostos, o maior rigor do quórum qualificado para a aprovação dessa importante regulamentação se justifica para se dar maior estabilidade à disciplina do tema e dificultar sua modificação, estabelecendo regras nacionalmente uniformes e rígidas.

2. A necessidade de lei complementar para disciplinar as limitações ao poder de tributar não impede que o constituinte selecione matérias passíveis de alteração de forma menos rígida, permitindo uma adaptação mais fácil do sistema às modificações fáticas e contextuais, com o propósito de velar melhor pelas finalidades constitucionais. Nos precedentes da Corte, prevalece a preocupação em respaldar normas de lei ordinária direcionadas a evitar que falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade. É necessário reconhecer um espaço de atuação para o legislador ordinário no trato da matéria 3. A orientação prevalecente no recente julgamento das ADIs nº 2.028/DF, 2.036/DF, 2.228/DF e 2.621/DF é no sentido de que os artigos de lei ordinária que dispõem sobre o modo beneficente (no caso de assistência e educação) de atuação das entidades acobertadas pela imunidade, especialmente aqueles que criaram contrapartidas a serem observadas pelas entidades, padecem de vício formal, por invadir competência reservada a lei complementar. Os aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tais como as referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo, continuam passíveis de definição por lei ordinária.

4. São inconstitucionais, por invadir campo reservado a lei complementar de que trata o art. 146, II, da CF: (i) a alínea f do § 2º do art. 12, por criar uma contrapartida que interfere diretamente na atuação da entidade; o art. 13, caput, e o art. 14, ao prever a pena se suspensão do gozo da imunidade nas hipóteses que enumera.

5. Padece de inconstitucionalidade formal e material o § 1º do art. 12 da Lei nº 9.532/97, com a subtração da imunidade de acréscimos patrimoniais abrangidos pela vedação constitucional de tributar.

6. Medida cautelar confirmada. Ação direta julgada parcialmente procedente, com a declaração i) da inconstitucionalidade formal da alínea f do § 2º do art. 12; do caput art. 13; e do art. 14; bem como ii) da inconstitucionalidade formal e material do art. 12, § 1º, todos da Lei nº 9.532/91, sendo a ação declarada improcedente quanto aos demais dispositivos legais. (Grifo nosso)32. Dentre os dispositivos legais acima, verifica-se que o caput do art. 13, que trata da suspensão do benefício pela Receita Federal, e o art. 14 da Lei 9.532/1997, que faz referência ao art. 32 Lei 9430/1996, foram considerados inconstitucionais, por não terem sido veiculados por meio de lei complementar. Os demais, principalmente o art. 12, §2º, que trata dos requisitos, permaneceram inalterados. ADI 33. Observou ainda o STF que continuam passíveis de definição por lei ordinária os aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade (procedimentos de certificação, de fiscalização e ao controle administrativo), o que se aplica também, a meu ver, à isenção, conforme veremos adiante.

34. Cumpre observar, entretanto, que a competência para suspensão da imunidade considerada inconstitucional (art. 13, caput), bem como os requisitos para sua fruição, constam, na essência, dos arts. 9º, § 1º e 14 do CTN, norma com status de lei complementar. É dizer, tanto a suspensão quanto os requisitos - em relação a estes como norma de reforço, porquanto não foram declarados inconstitucionais - têm suporte em lei complementar.

(...)

37. Nos termos da ADI 2028, de 2017, aplica-se à imunidade da CSLL, no que se refere à exigência de lei complementar, o mesmo racional exposto acima para a imunidade do IRPJ, quando da análise da ADI 1802/DF de 2018, conforme trecho da ementa a seguir:

Nos exatos termos do voto proferido pelo eminente e saudoso Ministro Teori Zavascki, ao inaugurar a divergência:

1. “[...] fica evidenciado que (a) entidade beneficente de assistência social (art.

195, § 7º) não é conceito equiparável a entidade de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI); (b) a Constituição Federal não reúne elementos

discursivos para dar concretização segura ao que se possa entender por modo beneficente de prestar assistência social; (c) a definição desta condição modal é indispensável para garantir que a imunidade do art. 195, § 7º, da CF cumpra a finalidade que lhe é designada pelo texto constitucional; e (d) esta tarefa foi outorgada ao legislador infraconstitucional, que tem autoridade para defini-la, desde que respeitados os demais termos do texto constitucional.”.

2. “Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente 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 observadas por elas.”.

3. Procedência da ação “nos limites postos no voto do Ministro Relator”.

Arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente da conversão da ação direta de inconstitucionalidade, integralmente procedente.

Recorrente. Ou seja, não há que se falar em imunidade ilimitada como quer fazer parecer a

Outro não é o entendimento deste Conselho:

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS. SUSPENSÃO.

Sujeitam-se à suspensão da imunidade tributária as entidades que distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou rendas, a qualquer título, ou deixarem de aplicar integralmente seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais.

SUSPENSÃO DA IMUNIDADE. EFEITOS.

Uma vez suspensa a imunidade tributária, por meio do competente Ato Declaratório Executivo, fica a entidade sujeita às mesmas regras de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas (lucro real, presumido ou arbitrado), implicando, inclusive, a lavratura de Autos de Infração para exigir os eventuais tributos devidos.

(CARF – Acórdão 1401-006.860 – 11/03/2024)

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

IV. Multa.

No que tange à multa, a alegação da Recorrente é tão somente de que a multa tem natureza confiscatória e ofende princípios da proporcionalidade e razoabilidade. Não há questionamento quanto à qualificação da penalidade.

Trata-se de matéria cuja apreciação é vedada no âmbito deste Conselho, a teor da Súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”. Assim, nego provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

V. Responsabilidade tributária.

Questiona a Recorrente a imputação de responsabilidade solidária aos Diretores da entidade Srs. Fernando Otávio Xavier Couto e Edirci Elísio Balestro, respectivamente Presidente e Secretário da Recorrente.

Afirma, em síntese, que não houve devida fundamentação para atribuição de responsabilidade, que “a aplicação dos institutos jurídicos contidos no art. 124 e 135 do CTN, a interpretação empregada pela autoridade fiscal se configura como totalmente inapropriada e verdadeiramente abusiva”.

A atribuição de responsabilidade solidária aos dirigentes da entidade foi assim justificada no Relatório (e-fls. 2210 e 2211):

Ante todos os fatos exaustivamente relatados nos capítulos anteriores e nº Relatório de Suspensão, particularmente pelo fato de os Srs. Fernando Otávio Xavier Couto e Edirci Elísio Balestro, na condição de Diretor-Presidente e Secretário da UTRESA, respectivamente, terem utilizado suas empresas a Couto Advogados (momento inicial), a Fernando Couto Assessoria Jurídica e a Gebe Serviços Profissionais, através da emissão de notas fiscais de prestação de serviços, para serem remunerados, situação esta vedada no art. 47 do Estatuto da própria empresa e no artigo 14, inciso I, do CTN, conforme já descrito no item 5.1 do Relatório anexo à Notificação Fiscal.

Também pelo fato de que, como dirigentes da UTRESA, decidiram locar equipamentos (retroescavadeira e caminhão) da empresa ASTTRAL, da qual são sócios juntamente com outros dirigentes. Tais locações trouxeram prejuízos à UTRESA, que tinha recursos aplicados financeiramente para poder adquirir estes bens. Por outro lado, a locação foi extremamente benéfica para os dirigentes, especialmente porque a empresa ASTTRAL, com os recursos pagos pela UTRESA, distribuiu lucros aos seus sócios. Ao assim proceder, ficou evidente a não aplicação integral dos recursos da UTRESA na manutenção de seus objetivos e, também, a distribuição de rendas de qualquer título, condições vedadas nos incisos I e II do CTN e Lei nº 9.532/1997.

E finalmente, pelo fato de que, como dirigentes da UTRESA, terem recebido da empresa e/ou permitido que a empresa efetuasse pagamentos de despesas

pessoais de dirigentes, consideradas indedutíveis (não necessárias) pela legislação.

Considerando que os atos praticados acarretaram a perda da Suspensão da Isenção / Imunidade Tributária, com a lavratura de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, bem como o evidente interesse comum dos citados dirigentes nas infrações anteriormente descritas, restou caracterizada, pelos fatos descritos, a sujeição passiva das mencionadas pessoas, nos termos do art. 124, inciso I, e do art. 135, inciso III, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), transcritos a seguir:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

...

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Por essas caracterizações, deverão, o Sr. Fernando Otávio Xavier Couto e o Sr.

Edirci Elísio Balestro, tomar ciência do Termo de Sujeição Passiva, em anexo ao presente Relatório, sendo-lhes entregue, por via postal, cópia do mesmo, além de cópia dos Autos de Infração e eventuais anexos.

A intimação relativa a pagamento, parcelamento ou impugnação referida em cada Auto de Infração é extensiva aos responsáveis solidários e poderá ser atendida no prazo legal ali referido, a contar da respectiva ciência. O endereço para formalização dos procedimentos é o da Delegacia da Receita Federal de Novo Hamburgo/RS, indicado na folha de Orientações ao Sujeito Passivo anexa ao Auto de Infração.

A atribuição de responsabilidade solidária com base no art. 135, III, depende da específica demonstração de ato

Sobre a interpretação de tal dispositivo legal, faço referência à lição de Maria Rita Ferragut:

“A existência de uma infração é condição necessária ao desencadeamento da responsabilidade do administrador, mas insuficiente. Para que reconheçamos a recepção do art. 135 pela ordem constitucional de 1988, é indispensável a aplicação de seu preceito em fiel harmonia com a necessidade de uma conduta dolosa, de modo que a responsabilidade pessoal não atinja aqueles que praticaram o ilícito apenas com culpa. (...) O elemento subjetivo, aqui, significa que a responsabilidade nasce somente se o administrador agir intencionalmente

com o animus de praticar a conduta típica, mesmo sabendo que o ordenamento jurídico proíbe tal comportamento. (...) A intenção de fraudar, de agir de má-fé e de prejudicar terceiros é fundamental”².

Tem-se, então, que, além dos elementos fáticos de modo a comprovar a prática de “ato com excesso de poderes, infração do contrato social ou de lei”, estes exigem um elemento doloso que deve ser provado.

Cumpra ainda observar que o simples inadimplemento de tributo não caracteriza como infração à lei para fins de aplicação do art. 135 do CTN.

Sobre tal ponto, o Superior Tribunal de Justiça tem jurisprudência firmada no sentido de que o mero inadimplemento do tributo não é por si só suficiente para atrair a aplicação do artigo 135 do CTN, senão vejamos:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. (...) 2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (REsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (STJ - RECURSO ESPECIAL Nº 1.101.728 - SP (2008/0244024-6)) TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE NA ESPÉCIE. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DOS REQUISITOS DO ART. 135 DO CTN OU DE OCORRÊNCIA DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. ADEMAIS, O MERO INADIMPLEMENTO DE TRIBUTO NÃO GERA, POR SI SÓ, A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO-GERENTE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 430/STJ. AGRAVO INTERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. Segundo a jurisprudência desta Corte, para que se legitime o redirecionamento da Execução Fiscal, é imprescindível o preenchimento de pelo menos um dos requisitos do art. 135 do CTN ou a demonstração de que houve dissolução irregular da empresa, não bastando, apenas, o exercício da gerência no período do fato gerador do tributo cobrado. Precedentes: AgInt no REsp. 1.611.500/SC, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJe 18.3.2019; REsp. 1.651.600/SP, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 20.4.2017. 2. Conforme se depreende da Súmula 430 do STJ, o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. 3. Agravo Interno do ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL a que se nega provimento. (AgInt no AREsp

² FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária. 4. Ed., ver., atual. e ampl. – São Paulo: Noeses, 2020. Pag. 115.

752.607/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/05/2019, DJe 20/05/2019)

No caso em tela, entendo estar suficientemente demonstrado o vínculo específico e doloso das pessoas físicas apontadas na prática de “ato com excesso de poderes, infração do contrato social ou de lei”, que não se trata simplesmente do mero inadimplemento tributário.

Há expressa violação à lei e ao Estatuto da entidade quanto à proibição de remuneração dos dirigentes. Há, ainda, atos e negócios jurídicos praticados diretamente pelos dirigentes que implicaram em saída de recursos da entidade para sua remuneração, em detrimento da pessoa jurídica.

Assim, nego provimento ao recurso voluntário neste ponto.

VI. Conclusão.

À luz do exposto, conheço do recurso voluntário, para negar-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho