



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

Processo n° 15504.723037/2013-39
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.856 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2017
Matéria IRPJ E REFLEXOS
Recorrente SIM - INSTITUTO DE GESTAO FISCAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

PRODUÇÃO DE PROVAS. PERÍCIA. No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as provas documentais devem ser apresentadas na defesa, salvo quando comprovado fato superveniente. A produção de prova pericial só é determinada quando imprescindível à solução da lide, constituindo uma faculdade da autoridade julgadora.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ESFERA ADMINISTRATIVA. COMPETÊNCIA. Incabível a arguição de inconstitucionalidade na esfera administrativa que visa afastar obrigação tributária regularmente constituída, por transbordar os limites de competência deste Conselho (Súmula CARF n° 2).

IRPJ. CSLL. ASSOCIAÇÃO. ISENÇÃO. CONDIÇÕES.

Para o gozo da isenção, as associações civis devem prestar os serviços para os quais foram instituídas, colocando-os à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, sob pena de suspensão dos benefícios fiscais.

Caracterizada simulação no negócio de transformação de sociedade limitada em associação filantrópica, correta a suspensão da isenção, bem como cabível o lançamento de tributos dissimulados.

GLOSA DE DESPESAS. NOTAS FISCAIS DE FAVOR. OPERAÇÃO SIMULADA

Os custos ou despesas operacionais somente serão dedutíveis na apuração do lucro real, desde que atendidas as condições gerais de dedutibilidade, tais como a necessidade e comprovação.

A escrituração somente faz prova em favor do contribuinte quando amparada por documentos hábeis e idôneos a comprovar os fatos nela registrados.

A demonstração de que a empresa se valeu de contratação de serviços simulados por pessoas jurídicas interpostas, é causa de glosa.

SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA PRESTADORA DE SERVIÇOS. TRIBUTOS PAGOS. REQUALIFICAÇÃO. ABATIMENTO. Considerando que a fiscalização requalificou a sujeição passiva em razão de caracterizar que houve transferência de receita por meio de operação simulada, necessária também a requalificação dos tributos já recolhidos na operação, os quais devem ser deduzidos dos tributos lançados.

LANÇAMENTO DE IR-FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA. OMISSÃO NO RECURSO VOLUNTÁRIO. PRECLUSÃO.

A peça recursal, assim como a impugnação, deve ser formalizada por escrito, incluindo todas as teses e provas de defesa, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções previstas nas normas legais. Não havendo questionamento específico para um dos itens do lançamento, considera-se preclusa a discussão deste item.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SIMULAÇÃO FRAUDULENTA. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Caracterizada que a transformação de sociedade limitada para associação foi simulada de forma fraudulenta, cabível a qualificação da multa de ofício.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. ART. 135, III DO CTN. MOTIVAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. PROCEDÊNCIA PARCIAL.

A mera qualificação como sócio e parente, desacompanhada de outra motivação ou prova, não é suficiente para imputar a responsabilidade solidária. Por outro lado, em relação aos sócios participantes ativamente na estrutura simulada, agindo de forma consciente para o engano, devem ser responsabilizados.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%. A multa de ofício de 75% está prevista em lei, razão pela qual pode ser exigida.

TAXA SELIC. De acordo com a Súmula CARF nº 4, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais. Recurso a que se dá provimento parcial.

IRPJ. REFLEXO NA CSLL. O decidido quanto ao IRPJ deve ser aplicado à tributação reflexa (CSLL) decorrente dos mesmos elementos e fatos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em a) negar provimento ao Recurso Voluntário interposto em face da decisão de primeira instância que manteve a suspensão da isenção prevista no Ato Declaratório Executivo DRF/BHE nº 13, de 2013 e b) DAR PROVIMENTO AOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS interpostos em face dos Autos de Infração pelos sujeitos passivos solidários LUCIANE VEIGA BORGES; ADRIANA GONÇALVES DER ASSIS ANDRADE; LEIDE LUIZA DE CASTRO MOREIRA ANDRADE; JOÃO BOSCO DRUMMOND DE ANDRADE; GILBERTO BATISTA DE

ALMEIDA; e THALES BATISTA DE ALMEIDA. Acordam, ainda, por maioria de votos, em DAR PARCIAL PROVIMENTO AOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS interpostos em face dos Autos de Infração pelo sujeito passivo principal (SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL) e os solidários Srs. NILTON DE AQUINO ANDRADE, SINVAL DRUMMOND ANDRADE, NELSON BATISTA DE ALMEIDA, CLEIDE MARIA DE ALVARENGA ANDRADE e LUCIANE VEIGA BORGES, para que os tributos efetivamente pagos pelas empresas tidas “como de fachada”, incidentes sobre os rendimentos provenientes do SIM – INSTITUTO referidos nos presentes lançamentos, sejam deduzidos dos tributos ora exigidos. Vencidos os Conselheiros Paulo Cezar e Roberto Caparroz que negavam provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

EDITADO EM: 28/08/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteadó, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães e Eduardo Morgado Rodrigues.

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração que exigem da contribuinte IR-Fonte (fls. 4/19), IRPJ (fls. 20/58) e CSLL (fls. 59/104), referentes aos anos calendários de 2008, 2009 e 2010, acrescidos de multa qualificada de 150% e juros.

Os lançamentos em questão foram emitidos após a fiscalização declarar a suspensão dos benefícios de isenção de que trata o artigo 15 da Lei nº 9.532/97, o que ocorreu por meio do Ato Declaratório Executivo nº 13/2013 (fls. 1.933), objeto do processo administrativo nº 15504.731237/2012-84, que está apenso ao presente devido à conexão existente (cf. fls. 2.398) e de acordo com o que dispõe o art. 32, § 9º, da Lei 9.430/1996¹.

Isso significa dizer que a presente discussão gira em torno, primeiramente, da procedência ou não da isenção em relação à contribuinte. Assim, caso a isenção seja reconhecida, os lançamentos devem ser cancelados por decorrência. Caso, porém, o ato declaratório suspensivo seja considerado correto, afastando-se a aplicação da isenção, passa-se a verificar a procedência dos lançamentos dos créditos tributários constituídos.

Suspensão da Isenção

¹ § 9º - Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

Por bem detalhar a controvérsia, reproduzo algumas passagens do Termo de Verificação Fiscal constante do processo conexo (fls. 2/30):

2. De acordo com seu estatuto, o **SIM - INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL**, é uma pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos.

3. Dados os objetivos a que se propõe, estaria enquadrada como uma das associações civis que prestam os serviços para os quais foram instituídas e os colocam à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

4 A empresa **TECNICONTA LTDA - ASSESSORIA E TÉCNICAS CONTÁBEIS**, (CNPJ: 25.705.450/0001-00) conforme Contrato de Constituição da sociedade, assinado no dia 24/08/1989, foi criada com o objetivo de prestação de serviços na área de informática, serviços contábeis, organização de empresas e assistência fiscal, auditoria e perícia. Eram seus sócios: **Nilton de Aquino Andrade (CPF: 276.717.476-53)**, contador, **Paulo Henrique Barbosa Ribeiro, (CPF: 345.301.186-49)** contador e a empresa **Plano Informática Ltda (CNPJ: 23.366.974/000199)**, representada pelos sócios: **Cláudio de Paula Pereira (CPF: 496.170.366-49)**, analista de sistemas e **Nelson Batista de Almeida (CPF:485.919.476-49)**, analista de sistemas.

5. Após diversas alterações contratuais, a empresa passou a se chamar **SIM-SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DE MUNICÍPIOS**, tinha como sócios os Srs **Nilton de Aquino Andrade, (CPF: 276.717.476-53)**, **Nelson Batista de Almeida (CPF: 485.919.476-49)** e **Sinval Drummond Andrade (CPF: 216.239.886-91)** quando foi assinada em 21/05/2001 a nona alteração contratual que estabelecia que "a sociedade continua sendo sociedade civil de profissões regulamentadas por cotas de responsabilidade limitada, com fins lucrativos ,, com nome fantasia "**GRUPO SIM**", com sede à **Av. Prudente de Moraes, 287 - 4º andar em Belo Horizonte.**" E, ainda estabelecia em sua 2ª clausula que: "o objeto da sociedade é a prestação de serviços especializados de contabilidade pública e congêneres,"

6. Em 09 de dezembro de 2002, foi lavrada a Ata de transformação da empresa em **SIM INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL**, com a finalidade de transformar a sociedade limitada em um instituto. Nesta Ata está registrado: "... o sócio Sr. Sinval abriu a reunião expondo as razões que o levaram a convocá-la que era a apresentação dos motivos para a transformação da empresa comercial em um instituto sem fins lucrativos. Informou haver contatado vários especialistas e chegou a conclusão que o melhor seria a transformação da atual **SIM-SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DE MUNICÍPIOS** em um instituto de pesquisa e desenvolvimento, mantido o mesmo escopo e objeto de prestação de serviços, e que seria bastante para isso, a criação e a aprovação do estatuto próprio. Completou informando que a transformação carregaria para o instituto toda a história da empresa além de todos os contratos em vigor evitando qualquer tipo de entrave burocrático ou legal para a continuidade da execução dos serviços contratados. Disse que a nova entidade

sem fins lucrativos, levará, na transformação, além da história e dos contratos, todo o Ativo e Passivo da atual SIM." (destaque nosso)

7, Conforme esta mesma ata decidiu-se como **Diretor-Presidente** o Sr. **Nilton de Aquino Andrade (CPF: 276.717.476-53)**, como **Vice-Presidente de Pesquisa e Desenvolvimento**, o Sr. **Nelson Batista de Almeida (CPF: 485.919,476-49)** e como **Vice-Presidente de Administração e Finanças**, o Sr. **Sinval Drummond Andrade (CPF: 216.239.886-91)** E, ainda conforme relatado nesta mesma Ata, o Sr, Nilton tomou a palavra e passou a exercer a direção dos trabalhos na qualidade de Presidente, e declarou que: "agradeceu sua indicação e eleição e concitou todos para demandar o melhor de seus esforços em prol do Instituto que será, a partir do registro e publicação da ata de sua criação, a nova casa de todos presentes. Disse a todos que o Instituto, no entanto, não é uma entidade nova, mas sim e tão somente uma nova maneira, mais moderna e mais adequada para suportar o crescimento do mercado e atender às necessidades cada vez maiores dos clientes que previa o dia 01 de janeiro de 2003 para o início efetivo das atividades do novo Instituto."

[...]

CONCLUSÕES DA AUDITORIA FISCAL

24. A origem do Patrimônio da entidade **SIM - Instituto de Gestão Fiscal** está definido no seu Estatuto Social, no art. 37, itens V e VI, que dispõe: "o patrimônio do Sim será constituído por "**recebimento pela prestação de serviços a governos, órgãos ou entidades públicas**" e "**recebimento pela prestação de serviços a empresas, mediante contrato de parceria**" (destacou-se). Ora, tal expressão imediatamente remete à legislação comercial (Lei nº 6.404, de 115 de dezembro de 1976, art. 187, inciso I) e às normas de apuração do IRPJ (arts. 224, 279 e 519 do RIR/1999), a que se sujeitam as pessoas jurídicas com finalidade lucrativa.

25. O SIM - Instituto de Gestão Fiscal exerce atividades de caráter essencialmente empresarial, cujo objetivo é estudar, pesquisar e difundir a contabilidade pública em todos os seus níveis e aspectos, na capacitação e preparação de profissionais a elas vinculados colocando-os à disposição dos que a remuneram para tal.

26. O SIM - INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL desenvolve atividade essencialmente econômica, qual seja, a prestação de serviços contábeis e congêneres, como se constata pelas notas fiscais, e contratos de prestação de serviços firmados com as prefeituras municipais, o que afasta as benesses fiscais concedidas às entidades sem fins lucrativos e coloca este estabelecimento no mundo das empresas em geral.

[...]

29. Conforme estatuto de transformação os únicos sócios da empresa SIM - SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DE MUNICÍPIOS LTDA eram os Srs. NILTON DE AQUINO ANDRADE (CPF: 276.717.476-53), NELSON BATISTA DE ALMEIDA (CPF: 485.919.476-49) e SINVAL DRUMMOND ANDRADE (CPF: 216.239.886-91), que passaram a ser os fundadores da nova entidade. E, ainda foram eleitos como presidente, vice-presidente de pesquisa e desenvolvimento e vice-presidente de administração e finanças, respectivamente.

30. Conforme tabela abaixo, os associados fundadores do SIM - INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL tem participação nas empresas relacionadas, que prestam serviços quase exclusivamente à própria entidade - SIM:

[...]

36. Constatamos ainda que as empresas abaixo que tem alguma ligação com a "instituição" sob fiscalização: SIM - INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL, seja, mesmo endereço, sócios que são associados ou funcionários, e ainda ter grande parte da receita declarada em DIPJ recebida desta mesma "instituição":

[...]

38. A tabela anterior, item 36, demonstra que a criação de empresas prestadoras de serviços que sobrevivem exclusivamente em função da "entidade" foi a forma encontrada para remunerar os associados/funcionários, através de distribuição de rendimentos isentos, cuja receita bruta da maior parte destas empresas prestadoras de serviços correspondem, em média a 80,00% da receita bruta, originária da SIM - Instituto de Gestão Fiscal.

39. Para justificar despesas/custos na sua escrituração contábil, a fiscalizada utilizou-se, em regra, de documentos emitidos por fornecedores criados dentro da sua própria empresa, ou seja, documentos de pessoas jurídicas que atuam no mesmo endereço dela, tem como sócios os associados fundadores da própria SIM ou seus familiares ou ainda, sócios que são funcionários da própria SIM.

40. Como a fiscalizada é uma associação e como tal não pode remunerar seus associados, foram criadas empresas que funcionam no mesmo endereço, tem como sócios os associados do SIM e que prestam serviços para ou exclusivamente ao SIM.

41. Estas empresas prestadoras de serviço, normalmente optantes pela apuração do IRPJ pelo sistema de lucro presumido, tem tributação de imposto de renda aplicável somente sobre o máximo de 32% de suas remunerações, distribuindo o restante (68%) sem tributação na pessoa física.

42. E, ainda estas pessoas jurídicas poderão distribuir valor (lucro contábil) superior ao limite do lucro presumido, 68% da receita se optante pelo lucro presumido se mantiver escrituração contábil com observância da Lei Comercial e apurar lucro em balanço.

43. *Ou seja, estas empresas distribuem lucros isentos para os Srs. Nilton de Aquino Andrade, Nelson Batista de Almeida e Sinval Drummond Andrade, associados fundadores do SIM - INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL, Sras. Cleide Maria de Alvarenga Andrade, esposa do Sr. Sinval e Sra. Leide Luiza de Castro Moreira Andrade, ex-esposa do Sr. Nilton de Aquino Andrade, João Bosco Drummond Andrade e Antônio de Pádua Drummond Andrade irmãos do Sr. Sinval e Thales Batista de Almeida irmão do Sr. Nelson.*

44. *Evitam a tributação desse valor na pessoa física e essa operação triangular implica, ainda, redução do "superávit" da fiscalizada, ao contabilizar estas notas fiscais como despesas.*

45. *As pessoas jurídicas de direito privado detentoras de isenção tributária, no caso, uma associação, têm o dever legal e ético de atuar no sentido de não lesar a Fazenda Pública, e de não permitir ou de não propiciar na sua atuação que terceiros deixem de cumprir a legislação tributária.*

46. *Porém, o gozo da isenção tributária - que afasta a incidência de tributos sobre a totalidade de suas receitas, não tem sido suficiente para a fiscalizada, ela quer mais. E, para isto se vale da estratégia de contabilizar despesas amparadas por notas fiscais de empresas prestadoras de serviços que distribuem lucro com isenção para a pessoa física dos sócios que são os próprios associados do SIM - INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL ou seus familiares, carreando todos os recursos de uma associação isenta para a mesma família.*

47. *Por todo exposto, não se trata de elisão fiscal, mais sim de evasão fiscal (ato ilícito -conluio - fraude fiscal). Este "esquema" para burlar o fisco, foi efetuado entre pessoas vinculadas ou ligadas (RIR/99, art. 465), pois passou a distribuir rendimentos isentos a estas pessoas, sendo decisiva para essa operação triangular de sangria da União a participação da "associação, SIM -INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL".*

48. *No caso, a associação SIM, como já dito, envolveu-se, deliberada e decisivamente, em operação triangular - que implicou burla ao Fisco - redução ou subtração à tributação pelo IRPF -Imposto de Renda Pessoa Física, da maior parte dos rendimentos isentos auferidos pelos associados do SIM - INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL e seus familiares.*

49. *Essa situação caracteriza-se como distribuição disfarçada de lucros da associação, SIM -INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL para seus associados e familiares, (RIR/99, arts. 464, VI, e 465), configurando, também, violação ao Código Tributário Nacional, ou seja, distribuição de rendas a qualquer título (CTN, art. 14, I, com redação dada pela LC 104/01).*

50. *A incoerência nos leva a concluir que a questão maior vem a ser o valor dos serviços prestados pelas empresas citadas nos itens anteriores, que gravitam em torno da associação e não a necessidade dos serviços. [...]*

51. A aplicação do citado inciso se justificaria por ser, pelo menos, os associados do SIM -INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL e seus familiares, pessoas ligadas, visto participar da composição acionária das empresas citadas e ao mesmo tempo associados.

52. Entendemos estar plenamente demonstrado o forte vínculo entre a fiscalizada, as empresas prestadoras de serviço citadas nos itens anteriores e os associados/familiares da associação SIM - INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL.

53. Este vínculo teria como principal objetivo reduzir drasticamente o "superávit" da fiscalizada, visto que faturou R\$ 25.713.889,65 (em 2008) e R\$ 13.173.449,00 (em 2009). No mesmo período os custos para operacionalização da associação foram de R\$ 24.661.358,47 e R\$ 12.681.208,56, apurando-se superávit de 4,21% e 3,74%, respectivamente de acordo com a FICHA 39 da DIPJ. Em 2010 o faturamento chegou a R\$ 5.071.289,20 com custos de R\$ 6.259.597,00 apurando-se um déficit de R\$ 1.188.307,80 conforme a contabilidade fornecida pelo instituto.

[...]

61. Além de todos os fatos descritos anteriormente, não podemos deixar de ressaltar mais um dos motivos que levaram os responsáveis pela empresa prestadora de serviços a transformá-la em uma associação. Ao se transformar em uma associação poderia celebrar todos os contratos de prestação de serviços com as prefeituras, pois estas estariam dispensadas de promover licitação para assinar tais contratos, de acordo com o inciso XXIV do art. 24 da Lei n. 8.666/93 alterado pela Lei n. 9.648, de 1998 de 21/06/1993.

[...]

63. Entendemos, portanto, que não se pode, de forma alguma, dizer que as atividades praticadas pela associação SIM - INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL são desenvolvidas em caráter não econômico, não lucrativo, não empresarial ou não explorativo. E, como agravante temos o fato da associação **distribuir indiretamente lucros isentos a seus associados e familiares, através das empresas que prestam serviços a ela e ainda ao ter diversas empresas cujos sócios são os seus próprios funcionários, que recebem também lucros isentos, ou seja, na realidade se trata de remuneração indireta deixando a associação de ter o dever legal de recolher as obrigações sociais referentes aos salários destas pessoas físicas/funcionários/associados. Todos estes fatos a impedem de se beneficiar da isenção do imposto de renda.**

Cientificada da Notificação Fiscal, a pessoa jurídica interessada apresentou impugnação (fls. 903/914), alegando, em síntese:

- a título preliminar, que houve nulidade em face da divulgação, pela autoridade fiscal, de dados sobre a situação econômica e financeira de terceiros, o que viola o art. 198 do Código Tributário Nacional;

- que os artigos 12, §2º, 13 e 14 da Lei nº 9.532/97 não podem ser invocados como fundamentos legais da infração, posto que limitam a imunidade tributária prevista no artigo 146, inciso III da Constituição Federal;
- que a origem do patrimônio da entidade seria aquela definida em seu Estatuto Social e que as receitas da associação são provenientes de atividades por ela realizadas conforme sua finalidade e seu objeto social;
- que o instituto, por dedicar-se à atividade de caráter de pesquisa, estudo e difusão da contabilidade pública em todos seus níveis, e por cobrar para implementação de seu desiderato associativo, jamais poderia ser tido como atividade empresarial;
- que os discursos das partes no ato de transformação em instituto, bem como o fato de que os sócios da SIM Sistemas tenham sido os diretores nesse ato, não interferem no caráter associativo da entidade, nem altera sua natureza jurídica;
- que o fato de os associados fundadores terem participação em empresas com fins lucrativos que prestaram serviços ao instituto não é suficiente para desenquadrá-lo como entidade imune;
- que as despesas incorridas pelo instituto foram necessárias ao seu funcionamento e fizeram que ele cumprisse seu desiderato social;
- que o valor pago pelos serviços prestados obedeceu ao valor de mercado e que as prestadoras de serviço sofreram tributação de suas receitas, declararam e recolheram seus tributos à Receita Federal do Brasil.
- que foi demonstrado que o instituto utilizou todos seus recursos no país, que sempre manteve sua contabilidade de acordo com as normas legais e que jamais distribuiu lucros ou receitas a qualquer título; e
- que sobre os valores pagos aos prestadores de serviços, havia retenção de tributos e contribuições na fonte que não poderiam ser desconsideradas.

A impugnação foi julgada improcedente por meio do Despacho Decisório de nº 21, de 15/01/2013 (fls. 949/957), cuja ementa foi exarada nos seguintes termos:

***Ementa:** A autoridade administrativa competente pode suspender a aplicação dos benefícios de isenção do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido, prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, quando não atendidos os requisitos legais.*

Com fundamento nessa decisão, foi prolatado pela autoridade competente da DRF o ADE nº 13, de 15 de janeiro de 2013, suspendendo a isenção da pessoa jurídica SIM - INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL para os anos de 2008 a 2010, nos seguintes termos:

ATO DECLARA TÓRIO EXECUTIVO Nº 13, DE 15 DE JANEIRO DE 2013

Declara suspensa a aplicação dos benefícios de isenção de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

O DELEGADO SUBSTITUTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM BELO HORIZONTE, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo art. 302, inciso VII, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14/05/2012, publicado no Diário Oficial da União de 15/05/2012, e considerando o disposto nos arts. 9º, § 1º, e 14 da Lei nº 5.172 (CTN), de 25/10/1966, no art. 32 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, no art. 15 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, no art. 174 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, e o que consta no Despacho Decisório nº 21 - DRF/BHE, de 15/01/2013, e no Termo de Constatação e Notificação Fiscal, expedido em 30/11/2012, constantes do processo administrativo nº 15504.731237/2012-84, declara:

Art 1º - SUSPENSA a aplicação dos benefícios de isenção do imposto de renda e da contribuição social sobre lucro líquido, previstos no art. 15 da Lei nº 9.532/1997, à pessoa jurídica SIM - INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL, inscrita no CNPJ sob nº 25.705.450/0001-00.

Art 2º - Que o termo inicial da suspensão ora declarada é o dia 1º de janeiro de 2008 e o termo final é o dia 31 de dezembro de 2010.

Art. 3º - Que a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias contados da ciência deste Ato Declaratório Executivo, apresentar impugnação dirigida à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte, sem efeito suspensivo, nos termos dispostos nos §§ 6º, inciso I, 7º e 8º do art. 32 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

Cientificada em 21/01/2013 (AR de fls. 1.392), a interessada apresentou defesa (fls. 1.394/1.406), onde basicamente reiterou as alegações da contestação anteriormente apresentada.

Em seguida o processo foi apensado aos presentes autos e remetido para julgamento pela DRJ.

Lançamentos

Como decorrência da suspensão da isenção, foram lavrados os Autos de Infração de IRPJ, CSLL e IRRF, em razão das seguintes irregularidades:

(i) IRPJ e CSLL - CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS - Glosa de custo, em virtude da contabilização amparada por documentos emitidos por empresas que se diziam prestadora de serviços, sem comprovar a real necessidade, a efetiva prestação dos serviços e a capacidade de efetuar tais serviços, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL.

(ii) IRPJ e CSLL - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO - Recolhimento a menor do que o devido, conforme relatório fiscal.

(iii) IR-Fonte - PAGAMENTO SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA - Incidência sobre pagamentos efetuados a empresas que se diziam prestadoras de serviços sem comprovar a real necessidade, a efetiva prestação dos serviços e a

capacidade de efetuar tais serviços, conforme descrito no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL e demonstrativos.

Foram emitidos, ainda, Termos de Sujeição Passiva (fls. 1.853/1928), atribuindo-se responsabilidade solidária às seguintes pessoas físicas: **1** - Nilton de Aquino de Andrade; **2** - Sinval Drummond Andrade; **3** - Nelson Batista de Almeida; **4** - Cleide Maria de Alvarenga; **5** - Luciane Veiga Borges; **6** - Adriana Gonçalves de Assis Andrade; **7** - Leide Luiza de Castro Moreira Andrade; **8** - João Bosco Drummond Andrade; **9** - Gilberto Batista de Almeida; e **10** - Thales Batista de Almeida.

Por bem resumir a controvérsia instaurada, reproduzo o relatório da decisão de piso (fls. 2.399/2.495):

As irregularidades foram contextualizadas no Termo de fls. 107/128, no qual inicia a Fiscalização descrevendo que:

- De acordo com seu estatuto, o SIM - INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL, considera-se uma pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos;

- Dados os objetivos a que se propunha, estaria enquadrada como uma das associações civis que prestam os serviços para os quais foram instituídas e os colocam à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

- De acordo com o artigo primeiro do estatuto social "o SIM- INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL é uma associação civil de caráter científico e cultural, sem quaisquer fins lucrativos, com prazo de duração indeterminado, com sede e foro na cidade de Belo Horizonte, constituída com a finalidade de promover a educação, o suporte técnico, científico, e cultural em apoio aos municípios na área de contabilidade pública e congêneres, em todo o território brasileiro". No parágrafo segundo está definido o objetivo: "A Associação tem por objeto estudar, pesquisar e difundir a contabilidade pública em todos os seus níveis e aspectos, nas áreas administrativas, econômico financeira, tributária-fiscal, tecnológica, ambiental, educacional e social, de capacitação e preparação de profissionais a elas vinculado...".

[...]

*Abordando a Ação Fiscal, os Autuantes descrevem constatações que redundaram na **Suspensão da Isenção**, como segue:*

- pelo exame dos documentos apresentados pelo contribuinte (notas fiscais/contratos/comprovantes de pagamentos) constatamos que as atividades exercidas pelo SIM - INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL se restringiam à prestação de serviços na área de administração e contabilidade pública, não se caracterizando como "instituição", além do que, as atividades desenvolvidas pela empresa concorriam com aquelas desenvolvidas por empresas de prestação de serviço.

7. Não podemos deixar de ressaltar que ao se transformar em um instituto, isento de IRPJ e CSLL, poderia celebrar todos os contratos de prestação de serviços com as prefeituras, pois estas estariam dispensadas de promover licitação para assinar tais contratos, de acordo com o inciso XXIV do art. 24 da Lei nº 8.666/93 alterado pela Lei nº 9.648, de 1998 de 21/06/1993.

8. A título de amostragem intimamos a fiscalizada a apresentar os contratos/aditivos e documentos que comprovassem a efetiva prestação dos serviços firmados com prefeituras. Na resposta, a fiscalizada apresenta cópia dos contratos firmados, sendo que todos foram assinados na modalidade de dispensa de licitação conforme Lei Federal nº 8.666/93 e suas alterações posteriores.

9. Da criteriosa análise dos fatos e documentos, constatamos que o SIM - INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL apesar de se considerar uma entidade isenta, não preenchia todos os requisitos legais para se beneficiar da isenção do Imposto de Renda, porque a Lei nº 9.532/97 não estava sendo atendida na sua totalidade. [...]

13. Definida a suspensão da isenção do IMPOSTO DE RENDA e CSLL, perante a legislação tributária vigente, a empresa SIM - INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL tornou-se uma pessoa jurídica em geral, prestadora de serviços, passando a estar sujeita à tributação das suas receitas com base no Lucro Real a partir de 01/01/2008 até 31/12/2010 e também ao recolhimento do PIS e da COFINS Não Cumulativos, pelo mesmo período.

[...]

20. GLOSA DE DESPESAS/CUSTOS LANÇADAS NA CONTABILIDADE E RESPALDADAS POR NOTAS FISCAIS DE FAVOR

20.1. Neste item nos deparamos com um verdadeiro planejamento tributário executado pela fiscalizada a partir do período em que se "auto transformou" em uma entidade "isenta do Imposto de Renda -Pessoa Jurídica e Contribuições".

20.2. Nos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010 a fiscalizada, registrou em sua contabilidade diversas despesas/custos efetuados com prestação de serviços utilizados para a realização dos serviços contratados com as prefeituras. Algumas destas despesas/custos foram objeto de auditoria mais detalhada para averiguarmos a efetiva prestação dos serviços registrados nas notas fiscais dos fornecedores e o desembolso suportado pelo SIM-INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL.

20.3. Após análise dos documentos referentes às despesas/custos contabilizados pelo SIM INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL relatados neste item, consideramos diversos registros de custo/despesa inexistentes, por lançamento contábil amparado em documento, nota fiscal de favor e pela não comprovação da efetiva prestação dos serviços.

20.4. É materialmente inidôneo o documento emitido por empresa que embora existente, mas que descreve operação que não houve e/ou não tinha condições de fornecer.

20.5. *Pelas razões expostas a seguir, as empresas relacionadas são consideradas como empresa de fachada, em face de não apresentar capacidade operacional necessária à realização do serviço descrito nas Notas Fiscais, que é a prestação de serviços.*

20.6 *A análise desta fiscalização partiu da constatação de que foram contabilizadas diversas despesas, de valores relevantes tendo como prestadoras de serviço empresas que tinham como endereço cadastrado na SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - RFB o mesmo da fiscalizada. Os sócios dessas empresas eram associados do SIM-INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL, seus parentes ou cônjuges, como a Sra. Cleide Maria de Alvarenga Andrade, a Sra. Luciane Veiga Borges de Almeida, e a Sra. Leide Luiza de Castro Moreira Andrade. A Sra. Cleide Maria de Alvarenga Andrade ainda era e é a responsável pela contabilidade do SIM-INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL, e de todas as empresas relacionadas que se diziam prestadoras de serviços.*

20.7. *Constatamos que a maioria dessas empresas prestadoras de serviços relacionadas tiveram suas receitas declaradas recebidas exclusivamente do SIM-INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL e distribuíram rendimentos a seus sócios, que coincidentemente, eram os associados do próprio SIM INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL, a título de distribuição de lucros, cuja natureza era não tributável.*

20.8 *No ANEXO - VII - RELAÇÃO DAS EMPRESAS COM NOTAS FISCAIS GLOSADAS estão relacionadas as empresas cujos valores das notas fiscais foram glosadas. Das 7 (sete) empresas três delas tiveram suas atividades encerradas.*

20.9 O negócio jurídico foi arquitetado e executado, com fim específico de simular eventos econômicos que, de fato, não tiveram existência real, visando, com a "auto transformação " em uma entidade isenta do Imposto de Renda - Pessoa Jurídica e contribuições, o benefício da suspensão de tributos e contribuições pela fiscalizada, prevista no art. 15, da Lei nº 9.532/1997 e com isto a desnecessária participação nas concorrências promovidas pelas prefeituras, clientes principais do SIM-INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL e ao final, a distribuição de rendimentos não tributados aos associados através das empresas ligadas, que se diziam prestadoras de serviços.

20.10. *As pessoas jurídicas intermediárias, com existência jurídica, mas fictas enquanto agentes econômicos, posto não desempenharem nenhuma atividade finalística outra, senão, o papel de maquiarem, à vista da autoridade fiscal, situação de direito que de fato não ocorreu.*

20.11 *A necessária comprovação da efetiva prestação de serviços e do efetivo pagamento, de acordo com artigos 299 e §§ e 300 do RIR/99, estava amparada apenas na apresentação de cópia de notas fiscais emitidas pelas prestadoras de serviços. Os sócios responsáveis por tais empresas prestadoras de serviços*

eram e são os próprios associados e/ou seus parentes e a contadora do SIM INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL que se intitulava isento.

20.12. A cópia das notas fiscais emitidas por estas empresas, cujos valores foram glosados, que se diziam prestadoras de serviços, registrava como discriminação dos serviços, em sua grande maioria nos anos de 2008, 2009 e 2010 apenas "Prestação de serviços no mês.... ", e no ano seguinte, nas notas fiscais de 03 empresas, os serviços prestados foram de "Honorários contábeis" e em 02 empresas consta "Suporte técnico de informática, inclusive configuração, instalação e manutenção ".

20.13. Concluímos que não foram apresentados elementos suficientes que comprovassem a efetiva prestação dos serviços por essas empresas relacionadas e discriminadas neste Termo de Verificação e Constatação Fiscal.

20.14. Os documentos para comprovar o efetivo pagamento dos serviços são cópias de cheques emitidos por este mesmo instituto, assinados pela associada Luciane Veiga Borges de Almeida, CPF nº 001.485.436-85 e que também era sócia da Editora SIM Ltda, da qual recebeu rendimentos isentos. Estes cheques eram nominais à própria entidade (SIM - Instituto de Gestão Fiscal) e endossados no verso, podendo, portanto, serem sacados diretamente no caixa por qualquer pessoa.

20.15. Tais fatos confirmam que essas empresas foram criadas apenas como instrumento para transferir aos sócios, rendimentos que não foram tributados nos resultados do instituto "SIM" e nem na percepção dos mesmos pelas pessoas físicas. Criou-se despesas artificiais, com objetivo final de reduzir de forma ilegal o superávit que fatalmente apuraria e que de acordo com legislação do IRPJ e contribuições pertinentes às entidades isentas, não poderiam ser distribuídos aos sócios. [...]

20.17. Ressaltamos que a simples contabilização das despesas não faz prova a favor do contribuinte. A contabilidade faz prova a seu favor quando se reveste das qualidades para tal, ou seja, quando a documentação comprobatória, os lançamentos contábeis, a coerência das datas, e o fluxo financeiro, em conjunto, estão em harmonia com o fato econômico-contábil.

[...]

Nos itens 20.25 a 20.31.12 descreve a Fiscalização constatações específicas acerca das empresas Editora SIM Ltda., Trajeto Ltda., Cinkin Serviços Ltda., Excelência Contábil Ltda., GSS Suporte e Manutenção em Equipamentos Ltda., Grupo SIM S/C Ltda, denominação alterada para Meta Fiscal - Assessoria e Consultoria Ltda., 3D Participações Ltda., denominação alterada para Ail-Assessoria de Informática e Logística Ltda., para concluir que:

- todas as operações realizadas conforme acima descrito, tiveram o objetivo de distribuir o patrimônio da empresa SIM às pessoas físicas a ela ligadas, sem as amarras impostas pela legislação;

20.33 *É fundamental o registro das informações a respeito de cada empresa envolvida no que consideramos um verdadeiro "planejamento tributário" para fundamentarmos o entendimento de que todas estas empresas em algum momento ou durante todo o decorrer deste período tiveram como sócios e/ou responsável/contador, os associados/criadores do instituto.*

[...]

20.37 *Entendemos, portanto, que se trata do fato da empresa SIM-INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL, distribuir indiretamente lucros não tributados a seus associados e familiares, por meio das empresas que emitiam notas fiscais de favor, que não tinham funcionários para executar tais serviços e ainda, cujos sócios eram os próprios associados/funcionários. Estes sócios recebiam também lucros não tributados, ou seja, na realidade se tratava de remuneração indireta deixando a associação de ter o dever legal de recolher as obrigações sociais referentes aos salários destas pessoas físicas/funcionários/associados. Todos estes fatos, aliado a não comprovação da efetiva prestação dos serviços e a comprovação da saída dos recursos do caixa/banco da fiscalizada, levou esta fiscalização a considerar as notas fiscais emitidas pelas empresas relacionadas como de favor. [...]*

[...]

Reporta-se então a Fiscalização à formalização de lançamento Reflexo de IRRF, como segue:

27.1. *De acordo com o artigo 674 do RIR/99, que repete o artigo 61 da Lei 8.981/95 e seus parágrafos, os pagamentos a prestadores de serviços descritos neste relatório são considerados pagamentos sem causa.*

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

[...]

Justifica, na sequência, a aplicação da **multa qualificada**, prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação vigente em 31/12/2004, tendo em vista a falta de apuração do

IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS devidos por meio da conduta reiterada ocorrida nos anos calendários de 2008, 2009 e 2010 de: [...]

30.8. Tais condutas configuram o descrito no inciso I do art. 71, art. 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, pois foram atos dolosos tendentes a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Consigna a Fiscalização, no item 32 de seu Termo, a inexistência de decadência por inaplicabilidade do art. 150, § 4º do CTN dada a ocorrência de dolo, em virtude de contabilização reiterada de despesa com base em nota fiscal de favor e sem a plena comprovação da efetiva prestação dos serviços, agravada pela saída de recursos para os fundadores/sócios.

No item 33 de seu Termo aborda a Fiscalização a Sujeição Passiva, como segue:

33.1. Em vista dos fatos detalhados neste Termo de Verificação e Constatação Fiscal, parte integrante do Auto de Infração cabe consignar, primeiramente, que o artigo 121 do CTN (Código Tributário Nacional) elenca como sujeito passivo da obrigação principal, juntamente com o contribuinte, a figura do responsável.

33.2. Tratando também da sujeição passiva, o art. 124, inciso I do CTN estabelece que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

33.3. E o artigo 135 do CTN, por sua vez determina que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado 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.

33.4. Nesse contexto, importa registrar os diversos atos praticados pelos sócios, que deixa evidente o interesse comum no fato gerador da obrigação principal:

33.5. Os sócios da empresa SIM-SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DE MUNICÍPIOS que se tornaram fundadores do instituto SIM-INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL se apropriaram indevidamente dos bens desta empresa antes de transformá-la em um instituto e ainda, do valor integralizado em moeda corrente, no ano de 2008, pela empresa TEVALI S/A que tem sede no Uruguai.

33.6. A "auto transformação " da empresa em instituto "isento de tributos e contribuições ",

33.7. A contabilização de despesas efetuadas com prestadoras de serviços cuja comprovação da efetiva prestação de serviços não ocorreu, mas que houve a efetiva transferência dos recursos, cujos sócios são associados do instituto.

33.8. *E, principalmente, a distribuição de rendimentos não tributados pelas fornecedoras dos serviços a estes mesmos sócios e/ou associados, em detrimento do recolhimento dos tributos devidos.*

33.9. *Esse interesse, aliás, reflete genericamente a própria lógica da atividade empresarial, uma vez que os sócios são os grandes interessados nas operações da empresa, em razão do resultado que elas produzem, que são os lucros a eles distribuídos.*

33.10. *Nestes termos, registra-se que os sócios da fiscalizada, agora empresa SIM - INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL e/ou das outras empresas, "prestadoras dos serviços", pelo disposto nas normas legais mencionadas acima, são sujeitos passivos solidários relativos ao lançamento de ofício decorrentes das operações realizadas em nome da empresa:*

33.10.01. *Nilton de Aquino Andrade - CPF: 276.717.476-53,*

33.10.02. *Sinval Drummond Andrade - CPF: 216.239.886-91,*

33.10.03. *Nelson Batista de Almeida - CPF: 485.919.476-49,*

33.10.04. *Cleide Maria de Alvarenga Andrade, CPF: 643.250.596-87,*

33.10.05. *Luciane Veiga Borges, CPF n.º: 001.485.436-85,*

33.10.06. *Adriana Gonçalves de Assis Andrade, CPF n.º: 894.510.236-15,*

33.10.07. *Leide Luiza de Castro Moreira Andrade, CPF n.º: 503.233936-91,*

33.10.08. *João Bosco Drummond Andrade, CPF n.º: 387.250.376-68,*

33.10.09. *Gilberto Batista de Almeida, CPF n.º: 297.321.236-72,*

33.10.10. *Thales Batista de Almeida, CPF n.º: 495.218.106-53.*

Após ciência das partes, o sujeito passivo e todos os solidários apresentaram defesas tempestivas (fls. 1939/2.335), reprisando os argumentos já invocados por ocasião da suspensão da isenção e acrescentando as alegações a seguir sintetizadas.

Impugnação do devedor principal

Pede a nulidade do ato declaratório suspensivo, uma vez que a contabilidade comprova a existência das despesas e seus efetivos pagamentos transitaram pelas contas bancárias do instituto. Sustenta, ainda, que:

- jamais houve remuneração aos dirigentes e todos os recursos foram usados na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

- todas as pessoas jurídicas ou físicas que prestaram serviços à entidade recolheram seus tributos devidamente;

- antes de ser instituto, a pessoa jurídica já era dispensada de licitação por inexigibilidade;

- não foi o fato de se tornar instituto que deu este garante à entidade, conforme comprovam os endossos de tribunais juntados;

- o fisco não comprovou a ocorrência de simulação, fato este que macula o lançamento. A fiscalização não esclareceu as razões pelas quais, por exemplo, não aceita que no quadro societário figure uma pessoa jurídica sediada no Uruguai;

- a prestação dos serviços foi equivocadamente considerada como inexistente, afinal eles ocorreram e eram necessários ao instituto para o cumprimento de seu desiderato social;

- a multa aplicada é confiscatória e inconstitucional, devendo ser reduzida para 20%; -

- não há previsão legal para a Selic;

Indica, no final, perito para apurar a verdade real tributária, relacionando os quesitos que entendem pertinentes.

Impugnação das pessoas físicas

Em linhas gerais, as defesas das pessoas físicas alegam:

- a nulidade da autuação em face da divulgação de dados econômicos e financeiros com violação do art. 198 do CTN;

- a inexistência de responsabilidade solidária à luz dos fatos reais e do direito positivo, assim como a não configuração de grupo econômico;

- o grau de parentesco, por si só, não é caso para aplicar a solidariedade;

- a presunção fiscal é *presunção simples* e, portanto, deve ser desconsiderada;

- de que o Instituto seria uma das reais proprietárias das empresas autuadas não têm qualquer sustentação e é facilmente ilidida através da vasta documentação acostada à presente impugnação;

- a simples vinculação entre pessoas jurídicas não é suficiente para a atribuição da sujeição passiva atinente à configuração de grupo econômico;

- não se pode aplicar o art. 124 isoladamente, este somente tem aplicação àquelas hipóteses em que a responsabilidade tributária esteja definida por lei, quer no próprio CTN quer em lei ordinária;

- inexistente responsabilidade das pessoas físicas mencionadas no Auto de Infração à luz do art. 135, III, do CTN e da atualizada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça;

As defesas foram julgadas improcedentes em primeira instância, conforme atesta a respectiva ementa (fls. 2.399 e seguintes):

NULIDADE. Rejeitam-se as preliminares de nulidade, quando não demonstrado cerceamento do direito de defesa dos interessados, tendo sido obedecidos, tanto no procedimento de suspensão de isenção como no lançamento do imposto e da contribuição devidos, todos os requisitos legais inerentes a essas atividades.

QUEBRA DE SIGILO FISCAL. INOCORRÊNCIA. Não se configura quebra do sigilo fiscal a utilização dos dados fiscais das pessoas jurídicas trazidas à auditoria por meio de pesquisas aos sistemas informatizados, quando evidenciado o vínculo e o interesse comum daquelas com a pessoa jurídica fiscalizada, mormente se demonstra a Fiscalização a existência de administração e/ou sócios em comum, muitos deles parentes entre si, bem como o objetivo de gerar documentos fiscais destinados à redução do resultado da pessoa jurídica objeto de auditoria.

IMPUGNAÇÃO. A impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

ISENÇÃO. CONDIÇÕES. Para o gozo da isenção de imposto e contribuição social, as associações civis devem prestar os serviços para os quais foram instituídas, colocando-os à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

Não faz jus a essa isenção a associação civil em relação à qual demonstrou a Fiscalização que se reveste formalmente de entidade isenta, sem fins lucrativos, mas efetivamente desenvolve atividade de sociedade empresária, prestando serviços remunerados e criando custos ou despesas inexistentes, no intuito de beneficiar os associados, seus cônjuges e parentes.

SUSPENSÃO DE ISENÇÃO. IRPJ. CSLL. Suspensa a isenção do imposto de renda e da contribuição social, segundo os procedimentos estabelecidos em lei, é cabível o lançamento desses tributos para os respectivos períodos em que houve a suspensão.

CUSTOS OU DESPESAS EFETIVOS. Os custos ou despesas operacionais somente serão dedutíveis na apuração do lucro real, desde que efetivos e se atendidas as condições gerais de dedutibilidade estabelecidas em lei, como necessidade, normalidade e comprovação por documentação hábil e idônea.

A escrituração somente faz prova a favor do contribuinte quando amparada por documentos hábeis a comprovar os fatos nela registrados.

A falta de apresentação de documentos que comprovem a efetiva prestação dos serviços e justifiquem registros contábeis e dispêndios incorridos a título de custos e despesas, inviabiliza a sua admissibilidade na apuração do resultado e justifica a correspondente glosa.

EXIGÊNCIA DA CSLL. O desatendimento das condições para ter o direito à isenção do IRPJ implica também a perda do direito à isenção da CSLL. Reputados não efetivos, os dispêndios configuram-se indedutíveis também na determinação da base de cálculo da CSLL.

Por decorrência, o mesmo procedimento adotado em relação ao lançamento do IRPJ estende-se à CSLL.

PAGAMENTO SEM IDENTIFICAÇÃO DO BENEFICIÁRIO E DA RESPECTIVA CAUSA DA OPERAÇÃO. É cabível a tributação exclusiva de fonte, à alíquota de 35%, para alcançar todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado ou sem causa.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Não afastada a imputação fiscal de prática de atos dolosos tendentes a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, mantém-se a multa de ofício aplicada no percentual de 150%.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. A apreciação de questionamentos relacionados a ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. Nos termos da legislação em vigor, os juros serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais.

RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado.

São pessoalmente responsáveis pelo crédito correspondente às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Após intimados, o sujeito passivo principal e as pessoas físicas Nilton de Aquino Andrade, Nelson Batista de Almeida e Sinval Drummond Andrade apresentaram recurso voluntário de fls. 2.659/2.682. Questionam o indeferimento do pedido de perícia. Pleiteiam nulidade por violação ao artigo 198 do CTN e pela ausência adequada de base legal para a suspensão da isenção. Insistem em argumentos de inconstitucionalidade e que os serviços glosados foram de fato executados a preço de mercado e as receitas daí proveniente foram devidamente tributadas pelas empresas prestadoras. Sustentam que a entidade cumpriu seus requisitos, bem como que a multa qualificada e a sujeição passiva teriam sido aplicadas incorretamente em face da falta de motivação e não cumprimento de seus pressupostos.

Os solidários Thales Batista de Almeida e Luciane Veiga Borges de Almeida apresentaram o recurso voluntário de fls. 2.708/2.730. Imputam os fatos diretamente ao Instituto SIM. Alegam não possuir qualquer relação com o fato gerador; que os serviços foram

de fato prestados; que não é caso de aplicação de responsabilidade do art. 135 do CTN e que a multa é abusiva.

Nessa mesma linha é o recurso voluntário interposto por Adriana Gonçalves de Assis Andrade (fls. 2.733/2.755); o de Leide Luiza de Castro Moreira Andrade (fls. 2.758/2.780); o de João Bosco Drummond Andrade e Gilberto Batista de Almeida (fls. 2.783/2.804); e o de Cleide Maria de Alvarenga Andrade (fls. 2.808/2.830).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

Os recursos são tempestivos e atendem os requisitos de admissibilidade. Deles, portanto, conheço.

1) Perícia

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, a produção de prova pericial deve ser determinada quando imprescindível à solução da lide.

Nesses termos dispõe o artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972:

"Artigo 18 - A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis [...]".

Como se nota, a realização de perícia constitui um expediente do qual as autoridades julgadoras podem se valer em prol de sua livre convicção acerca da lide. Trata-se de pleito que se mostra cabível somente quando o Julgador entender essencial para a compreensão correta dos fatos e provas que compõem a demanda.

Quando ausente esses requisitos, ou seja, na hipótese de inexistir dúvidas ou necessidade de esclarecimentos de questões fáticas e de direito tal como postas, o pedido deve ser indeferido.

É importante frisar que o pedido de realização de perícia não pode ser confundido com o cumprimento do ônus da prova no âmbito do processo administrativo fiscal. Digo isso porque não raramente lidamos com situações nas quais fica evidente que o contribuinte opta pelo caminho simplista de requerer uma perícia, condicionando a prova que lhe compete produzir a evento futuro e incerto.

Com efeito, as autoridades julgadoras devem apreciar as provas conforme produzidas no processo. E, como se sabe, a produção de provas documentais deve ser feita, como regra, em sede de impugnação, a não ser que isto seja impraticável, nos termos do art. 16, §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235/1972.

A juntada de “novos documentos” aos autos é medida, portanto, excepcional e permitida nas situações contempladas nos dispositivos citados, os quais devem ser interpretados com cautelas em face do princípio da verdade material.

Nesse contexto, entendo que as matérias de fato e direito envolvidas no presente caso são suficientes para a resolução da controvérsia instaurada, não gerando dúvidas ou necessidade que demandem a realização de uma perícia.

Indefiro, portanto, o pedido de perícia e não vejo nessa negativa nenhum prejuízo ao contraditório e ampla defesa.

2) Artigo 198 do CTN

A Recorrente alega nulidade do procedimento fiscal que suspendeu a isenção, alegando *divulgação de dados econômicos e financeiros com violação do art. 198 do CTN*.

Razão não lhe assiste. Isso porque não se cogita, nessa situação particular, de quebra de sigilo com ofensa ao dispositivo apontado, uma vez que a análise em questão ocorreu no bojo de um procedimento de fiscalização instaurado regularmente.

O artigo 195 do CTN, aliás, prescreve que *para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los*.

Ademais, ainda no que se refere à obrigatoriedade de prestar informações ao fisco, dispõem os artigos 927 e 928 do RIR/99:

Art. 927. - Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante.

Art. 928. - Nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, Decreto-Lei nº 1.718, de 27 de novembro de 1979, art. 2º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 197).

Nota-se, assim, que o fisco possui poderes para solicitar informações e documentos relativos à apuração de tributos das pessoas que entender vinculadas às operações que possam caracterizar fato gerador, não havendo no que se falar em ilícito.

Nesse caso concreto, aliás, comprovou-se que há identidade de pessoas nos quadros societários das empresas prestadoras de serviços e a fiscalizada, o que é de certo modo natural apurar os fatos em conjunto, cruzando informações e dados das empresas envolvidas.

Afasto, contudo, a alegada nulidade.

3) Da fundamentação legal para a suspensão da isenção

De plano, convém frisar que equivocou-se a Recorrente quando afirma que o SIM - INSTITUTO seria entidade imune (fls. 2.668), razão pela qual a lei ordinária apontada como base legal dos lançamentos revela-se inconstitucional.

A discussão, na verdade, é da aplicação ou não da isenção de IRPJ e CSLL prevista no artigo 15, da Lei nº 9.532/1997, cujo § 3º condicionou o gozo ao cumprimento dos requisitos previstos no artigos 12, § 2º, “a” a “e” e § 3º e 13 e 14, *in verbis*:

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§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 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;

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; [...]

§ 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.

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. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

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

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

O ADE e o TVF indicam justamente o descumprimento das condições previstas nas alíneas "a" e "b" do parágrafo segundo acima transcrito. Os motivos para a suspensão da isenção, segundo a acusação fiscal, foram o não cumprimento das finalidades sociais, afinal a entidade teria continuado a praticar atividades econômicas, bem como que haveria distribuição de resultados - o que é vedado - através de pagamentos feitos por serviços considerados simulados e prestados por empresas constituídas por pessoas físicas ligadas ao negócio.

Ambas as condições são válidas, vigentes e eficazes. Ao contrário do quanto afirmado pela Recorrente, e conforme restou demonstrado pela decisão de primeiro grau (fls. 2.445/2.446), as Ações Direta de Inconstitucionalidade nºs 1.802-3 e 2.028 não possuem relação com este caso.

Tal como foi estruturada, entendo que a suspensão da isenção do SIM – INSTITUTO observou corretamente os ritos e trâmites legais, não possuindo nenhum vício formal ou material que gere nulidade.

4) Inconstitucionalidade

Atinente aos princípios e normas constitucionais que a Recorrente entende violados, cumpre frisar que este Conselho é incompetente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária, conforme Súmula CARF nº 2².

Ademais, o Decreto nº 70.235/72 dispõe em seu art. 26-A que:

Artigo 26-A - No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal

II – que fundamente crédito tributário objeto de

² O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Verifica-se, assim, que o afastamento da aplicação de norma legal, sob fundamento de inconstitucionalidade, somente é possível no âmbito do processo administrativo fiscal federal nas hipóteses acima elencadas, o que não é o caso presente.

Falece ao presente julgador, portanto, competência para analisar os argumentos de cunho constitucional invocados pelos Recorrentes.

5) Da suspensão da isenção

A partir das constatações fiscais e demais documentos anexados, restou evidenciado que:

(i) o SIM INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL foi constituído em decorrência de reorganização societária que transformou uma empresa até então com finalidade lucrativa, a SIM-SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DE MUNICÍPIOS, cuja razão social originária é TECNICONTA LTDA - ASSESSORIA E TÉCNICAS CONTÁBEIS, criada em 24/08/1989 com o objetivo social de prestar serviços na área contábil, de informática, organização de empresas, assistência fiscal, auditoria e perícia.

(ii) há registro na Ata da transformação da empresa em instituto, pelo sócio Sr. Sinval, que seria *mantido o mesmo escopo e objeto de prestação de serviços, e que seria bastante para isso, a criação e a aprovação do estatuto próprio. Completou informando que a transformação carregaria para o instituto toda a história da empresa além de todos os contratos em vigor evitando qualquer tipo de entrave burocrático ou legal para a continuidade da execução dos serviços contratados. Disse que a nova entidade sem fins lucrativos, levará, na transformação, além da história e dos contratos, todo o Ativo e Passivo da atual SIM.*";

(iii) a ata é assinada como Diretor-Presidente o Sr. Nilton de Aquino Andrade, como Vice-Presidente de Pesquisa e Desenvolvimento o Sr Nelson Batista de Almeida e como Vice-Presidente de Administração e Finanças, o Sr. Sinval Drummond Andrade, que eram os mesmos sócios da empresa SIM;

(iv) nessa mesma Ata, o Sr. Nilton declarou que: *"o Instituto, no entanto, não é uma entidade nova, mas sim e tão somente uma nova maneira, mais moderna e mais adequada para suportar o crescimento do mercado e atender às necessidades cada vez maiores dos clientes que previa o dia 01 de janeiro de 2003 para o início efetivo das atividades do novo Instituto.*";

(v) pouco tempo antes dessa alteração societária, a empresa SIM-Sistemas de Informação de Municípios integralizou o capital da empresa 3D Participações Ltda., CNPJ: 05.275.691/0001-50, utilizando todos os bens registrados no seu Ativo Permanente. Os sócios

da empresa 3D Participações Ltda. são os Srs. Nilton de Aquino Andrade, Nelson Batista de Almeida e Sinval Drummond Andrade. Ato contínuo, a empresa SIM-Sistemas de Informação de Municípios cede toda sua participação na empresa 3D Participações Ltda. aos sócios, pessoas físicas: Srs. Nilton de Aquino Andrade, Nelson Batista de Almeida e Sinval Drummond Andrade;

(vi) o patrimônio da entidade, então, conforme descreve o próprio Estatuto Social, seria fruto de atividades nitidamente empresariais, quais sejam: "*recebimento pela prestação de serviços a governos, órgãos ou entidades públicas*" e "*recebimento pela prestação de serviços a empresas, mediante contrato de parceria*" (cf. art. 37, V e VI);

(vii) a pessoa jurídica de fato continuou exercendo atividade econômica e empresarial, tendo celebrado diversos contratos de prestação de serviços contábeis e congêneres, especialmente com órgãos públicos, em especial prefeituras municipais;

(viii) as principais despesas da entidade consistiam nas "subcontratações" ou "terceirizações" com empresas que prestavam serviços quase que exclusivamente ao Instituto, no mesmo endereço e cujos sócios eram os associados fundadores do Instituto, seus familiares ou funcionários da própria entidade;

(ix) os valores dessas despesas reduziam o "superávit" da entidade em valores coincidentemente próximos; e

(x) a contadora da entidade e de todas as demais empresas é a mesma, tendo figurada também como sócia em algumas dessas empresas prestadoras.

Diante desses elementos, a autoridade julgadora concluiu que:

*54. Dessa forma, observa-se que o fundamento para a inadmissibilidade do benefício, no caso de inversão de recursos da entidade para distribuir aos associados/familiares e pessoas ligadas, será o não cumprimento ao requisito básico legal previsto na alínea "b" do §2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97. Segundo esse dispositivo legal, para gozo da isenção, as entidades beneficiárias deverão "**aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais**". Assim, ao carrear recursos da entidade para distribuir aos associados/familiares e pessoas ligadas, a entidade isenta não os estará aplicando na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais, descumprindo um dos requisitos básicos para o benefício fiscal, pois tornam-se diversos o caráter dos recursos e as condições de sua obtenção.*

55. E, ainda, outro fundamento para a perda do benefício fiscal é a percepção de receitas oriundas da prestação de serviços que correspondem a atos de natureza econômico-financeira, de forma concorrente com organizações que não gozem de isenção, bem como a remuneração, por qualquer forma, de seus dirigentes pelos serviços prestados.

56. A percepção de receita pela prestação de serviços, de forma permanente, contrapõe-se ao que foi estabelecido no estatuto social, assim a renda proveniente da prestação dos serviços contratados nos remete à legislação comercial e às normas de apuração do IRPJ (arts. 224, 279 e 519 do RIR/1999), a que se sujeitam as pessoas jurídicas com finalidade lucrativa.

Como se nota, a fiscalização e a decisão de piso concluíram que a Recorrente teria descumprido os requisitos da isenção, quais sejam: o desvio de sua finalidade institucional e a remuneração de dirigentes por meio de simulação.

A meu ver tal conclusão foi embasada em uma fiscalização convincente, eficiente e que conseguiu reunir diversos indícios que, uma vez analisados em conjunto, são capazes de provar os fatos por ela narrados e, conseqüentemente, o acerto quanto à suspensão da isenção da Recorrente.

Os elementos probatórios produzidos pelo fisco, ao contrário do quanto alega os Recorrentes, não constituem meras presunções simples incapazes de fazer prova.

Segundo Fabiana Del Padre Tomé³:

É corrente a distinção entre indício e prova em função do grau de convicção que o fato provado acarrete no julgador: seria prova quando levar à certeza, e indício se dele decorrer mera possibilidade. Só haverá certeza sobre a veracidade ou não de um fato, porém, se sua ocorrência for necessária ou impossível. Em todas as demais hipóteses, estaremos sempre diante de meras probabilidades, cuja força varia conforme o número de indícios favoráveis e contrários, firmando-se, em nome da segurança jurídica, uma “certeza no direito”. A decisão do julgador é que determinará se ocorreu ou não determinado fato e essa será a verdade jurídica. Por tal razão, conclui Francesco Carnelutti que a certeza é também alcançada pelas presunções estabelecidas a partir de indícios: “se com certeza se designa a satisfação do juiz acerca do grau de verossimilitude, não cabe negar que se obtém inclusive com as fontes de presunção, posto que, se não a obtivesse, não poderia jamais considerar provado o juiz um fato por meio de presunções”; Até mesmo porque, como vimos em tópicos antecedentes, toda prova é indiciária, levando ao estabelecimento da verdade por meio de raciocínio presuntivo.

De fato, nos casos que envolvem dolo, fraude ou simulação, a constituição de prova constitui tarefa complexa e de árdua produção, afinal as partes buscam intencionalmente esconder a verdadeira causa e finalidade do seu comportamento negocial.

É justamente em cenários como o presente que devemos nos socorrer às provas ditas indiretas, figuras estas que, aliás, são admitidas no ordenamento jurídico como meio probatório hábil e idôneo e que cada vez mais ganham espaço no direito tributário brasileiro.

Não é mais possível negar que a comprovação de situações que envolvem empresas interpostas, por exemplo, onde o que se busca é justamente a ocultação da verdadeira parte ou operação, requer e prescinde da utilização de indícios e presunções, que são provas admitidas no Direito.

Sobre o tema, precisas são as palavras de Fábio Piovesan Bozza⁴:

³ A prova no direito tributário. São Paulo: Noeses. 2005. P. 138.

⁴ Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo: Quartier Latin. 2015. P. 191/193.

Por se tratar de prova indireta, a conclusão sobre a existência do fato principal desconhecido, a partir de indício, estará sujeita a diferentes graus de crença. Se o fato desconhecido pode ter multiplicidade de causa, ou ser causa de muitos efeitos, o indício isolado perde a força e impede o emprego da presunção. Por isso, o quadro de indícios deve ser:

- **preciso:** *o fato controvertido deve ter ligação direta com o fato conhecido, podendo dele extrair consequências claras e efetivamente possíveis, a ponto de rechaçar outras possíveis soluções;*
- **grave:** *resultante de uma forte probabilidade e capacidade de induzir à persuasão.*
- **harmônico:** *com os indícios concordantes entre si e não contraditórios, os quais convergem para a mesma solução, de modo a aumentar o grau de confirmação lógica sobre uma dada ilação.*

O que precisa ficar claro, nesse contexto, é que apenas a conjugação de indícios coerentes, precisos e que se convergem para uma presunção que gere confiança para o convencimento é que caracteriza a prova em favor do fisco.

Nesse sentido também caminhou a jurisprudência administrativa deste E. Conselho, conforme atestam as ementas abaixo:

PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária para referendar a identificação do sujeito passivo deve ser constituída de indícios que sejam veementes, graves, precisos e convergentes, que examinados em conjunto levem ao convencimento do julgador. (Acórdão nº 104-23.293. DOU 30/10/2008).

PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes. É o caso dos autos em resta patente a interposição de pessoa jurídica inexistente de fato. (Acórdão nº 107-09.175. DOU 18/02/2009)

ÔNUS DA PROVA - INDÍCIOS CONVERGENTES - O encargo de trazer prova aos autos é do contribuinte quando o Fisco reúne vários fatos conhecidos que representam indícios, os quais, reunidos e coordenados por processo lógico, resultam no fato até então desconhecido e considerado como omissão de receitas. (Acórdão nº 108-07.991. DOU 01/12/2014)

Nesse estado de coisas, entendo que, diante do conjunto de indícios colhidos, nenhum reparo cabe à decisão recorrida.

A isenção de IRPJ e CSLL prevista no artigo 15 da Lei nº 9.532/97 pode ser usufruída por entidades que se qualifiquem como “*instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico* ou “*associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos*”.

Ou seja, para a realização de atividades sociais específicas não lucrativas, é possível constituir entidades ditas do Terceiro Setor, tais como as associações e fundações

filantrópicas. Ambas figuras societárias são entidades civis, diferenciando-se pelo fato de que, enquanto as associações constituem-se a partir da união de pessoas organizadas para a consecução de determinado fim, as fundações são formadas por um complexo de bens destinados a uma finalidade explicitada no estatuto social. Nas associações predomina o elemento pessoal, ao passo que nas fundações faz-se essencial um patrimônio.

De acordo com o art. 53 do Código Civil, *constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos.*

O associativismo ou prática da associação advém da livre iniciativa de organização de pessoas (associados) para obtenção de finalidades comuns sem o intuito de lucro. A associação coloca-se à disposição dos associados para a prática de determinada atividade social em prol de um grupo.

A essência da associação é atuar de forma complementar ao Estado, oferecendo muitas vezes serviços comunitários ou ensinamentos técnicos a um público dirigido. Não raramente as autênticas associações são custeadas por meio de doações e contribuições dos próprios associados e demais colaboradores.

Não nega-se, porém, que uma associação pode realizar determinadas atividades que gerem receitas, mas não enquanto atividade fim preponderante. A razão de ser de uma associação, pois, é explorar atividade de cunho não econômico. Eventual atividade empresarial que seja explorada em prol da sua atividade social deve representar apenas meio de fomento, isto é, mera subsistência para a causa jurídica da entidade.

Afirma-se, assim, que atividades paralelas ao fim da associação não podem prevalecer, sob pena de descaracterização da própria essência da entidade associativa.

Como bem relatado pela DRJ, *o tratamento fiscal privilegiado dispensado a essas entidades impede que elas venham a desvirtuar suas finalidades essenciais para as quais foram criadas pela prática não eventual de atos de natureza mercantil, violando, assim, o princípio da livre concorrência, na medida em que estariam, deslealmente, disputando o mercado privado com organizações não alcançadas pela situação privilegiada.*

No caso do SIM - INSTITUTO, de acordo com seu Estatuto Social (Fls. 1.973 e seguintes):

Art 1o - O SIM - Instituto de Gestão Fiscal, é uma sociedade civil, científica, sem intuítos lucrativos, constituída com a finalidade de oferecer suporte técnico; científico-cultura! em apoio aos municípios na área de contabilidade pública e congêneres em todo o território brasileiro. [...]

CAPÍTULO II - Do Objetivo Social

Art 4º - A sociedade tem por objeto estudar, pesquisar e difundir a contabilidade pública em todos os seus níveis e aspectos, nas áreas administrativa, econômico-financeira, tributária-fiscal, tecnológica, ambiental, educacional e social, de capacitação e preparação de profissionais a elas vinculados, podendo, para atingir seus fins junto às entidades contratadas:

I - promover atividades que visem o aprimoramento profissional e o desenvolvimento cultural e científico em contabilidade pública;'

II - implantar uma nova cultura concernente à contabilidade pública, voltada para a qualidade técnica e profissional, desenvolvendo ferramentas capazes de elevar o padrão dos processos de gestão, podendo inclusive disponibilizar equipamentos necessários à consecução dos objetivos indicados no capuí;

III- contribuir, através da elaboração de projetos" específicos, para o aprimoramento e a melhor capacitação dos recursos humanos nas diversas área da administração pública, objetivando a modernização administrativa e tecnológica das organizações;

IV - desenvolver projetos de contabilidade pública para ap«p à cultura e às artes em geral;

V- incentivar e promover a utilização de recursos de informática nas rotinas das diversas áreas de contabilidade pública; elaborar métodos e estudos para formar quadros capazes de agilizar processos e racionalizar métodos de execução, podendo, para tanto, disponibilizar sistemas contábeis e outros meios afins necessários

VI - promover estudos e pesquisas que visem à modernização e melhor funcionamento dos ambientes em que devam ser exercidas as funções-meio e fins das áreas atendidas pelos serviços de contabilidade pública;

VII - promover programas e projetos que objetivem o planejamento financeiro, orçamentário, contábil e tributário das organizações públicas, identificando economias fiscais e adotando ações administrativas e Judiciais necessárias a sua recuperação;

VIII - desenvolver estudos e pesquisas relacionados aos processos educacionais e organizacionais das áreas atendidas pelos serviços de contabilidade pública, bem como, sempre que possível, promover a publicação dos mesmos

Mais adiante, o Estatuto Social, no art. 37, registra que o patrimônio do SIM será constituído por *recebimento pela prestação de serviços a governos, órgãos ou entidades públicas* (inciso V) e *recebimento pela prestação de serviços a empresas, mediante contrato de parceria* (inciso VI).

Na prática, porém, restou demonstrado que a causa do SIM - INSTITUTO, na verdade, era continuar prestando os mesmos serviços até então prestados pela Sociedade Limitada que a antecedeu e outras ligadas ao grupo.

É curioso notar que o próprio Estatuto reconhece a prestação desses serviços, mas confere-lhe natureza apenas complementar à uma atividade pretensamente social, genericamente prevista no artigo 4, mas cuja existência fática as partes não conseguiram comprovar.

Também os fundadores da entidade emitiram declarações acerca da continuidade de exploração de serviços em estrutura apenas mais moderna, não se preocupando muito em demonstrar o que de fato seria a finalidade filantrópica.

Valendo-se, então, da reputação conquistada por longo período no mercado, o grupo SIM, pode-se assim dizer, transformou-se em uma "associação" apenas aparente, pois

continuou a exercer nítida atividade empresarial, em sentido oposto à razão de existir do benefício fiscal da isenção.

Ao contrário do que sustentam os Recorrentes, a atividade fim praticada foi a de prestar serviços contábeis e congêneres, atividade esta que possui nítido caráter empresarial.

Ocorre, porém, que uma vez qualificada enquanto entidade filantrópica, a Recorrente, além da isenção, estaria dispensada de licitações com seus principais clientes, conforme artigo 24, XIII, da Lei n. 8.666/93:

Art. 24. É dispensável a licitação: [...]

XIII - na contratação de instituição brasileira incumbida regimental ou estatutariamente da pesquisa, do ensino ou do desenvolvimento institucional, ou de instituição dedicada à recuperação social do preso, desde que a contratada detenha inquestionável reputação ético-profissional e não tenha fins lucrativos;

A Recorrente, nesse ponto, afirma que já estaria dispensada de licitações anteriormente (ou seja, antes de ser transformada em associação), mas deixa de apontar quais as razões concretas da alegada dispensa, não indica seu fundamento e, principalmente, não comprova tal afirmativa. A meu ver, é indiscutível que o grupo SIM, participando em licitações enquanto associação civil sem finalidade lucrativa, poderia se habilitar bem mais facilmente em licitações. Isso é inegável.

No que concerne às decisões judiciais invocadas pela defesa e no recurso como provas, noto que dizem respeito à apreciação de denúncias formuladas pelo Ministério Público em face de Prefeitos Municipais e representantes da Recorrente, mas que não guardam relação direta com os fatos e circunstâncias objeto da presente lide.

Concordo com a decisão de piso quando se manifestou sobre o tema. Veja:

[...] divergências entre as partes contratantes (Prefeituras e Instituto), a circunstância de pedido de imputação de crime formulado em denúncia não prosperar por entender a autoridade judicial a existência de deficiência na peça acusatória ou a determinação de limites para bloqueios de bens em face da ação de improbidade em nada alteram os fatos descritos no presente processo administrativo e que justificam a suspensão da isenção e a formalização da exigência dos tributos lançados.

Cabível consignar que a discussão sobre o reconhecimento da fraude civil-tributária para o efeito de suspensão de isenção e formalização de lançamentos tributários com majoração da multa de ofício de 75% para 150% , não se confunde com a imputação de crime no âmbito penal.

O desfecho de ações penais geradas em outros feitos, seja ele procedente ou improcedente, realmente em nada altera a suspensão da isenção e os lançamentos objeto dos processos administrativos ora em discussão. Muito pelo contrário, entendo que a existência de ações judiciais movidas para desqualificar contratos feitos pela entidade constitui mais um indício de irregularidade na sua atuação.

Foram apurados, a bem da verdade, diversos elementos de prova que, uma vez articulados e organizados, permitem ao presente Julgador criar uma convicção segura de que a Recorrente não cumpriu os requisitos previstos para gozo da referida isenção.

Como bem resumiu a autoridade fiscal:

20.16. As operações estruturadas em sequência, com a transferência, no ano de 2002, de todos os bens do Ativo Permanente da empresa SIM-INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL para a empresa 3D Participações Ltda (atualmente AIL-Assessoria de Informações e Logística Ltda) e posterior cessão de toda a participação no capital da 3D Participações Ltda aos sócios, mesmas pessoas físicas fundadoras do instituto. A transformação da forma de constituição da empresa SIM INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL, prestadora de serviços em um instituto, isento de tributos e contribuições, cuja receita era originária em contratos de prestação de serviços com prefeituras, tinha como objetivo primeiro a dispensa de participar de licitação para assinar tais contratos, de acordo com o inciso XXIV do art. 24 da Lei nº 8.666/93 alterado pela Lei nº 9.648, de 1998 de 21/06/1993. Em seguida, terceirizava os serviços a empresas "prestadoras de serviços" criadas anteriormente pelos próprios patrocinadores do "instituto", que tinha e tem como responsável pela contabilidade tanto do instituto como destas empresas contratadas, a mesma contadora, Sra. Cleide Maria de Alvarenga Andrade, esposa de um dos associados do instituto. Esta senhora ainda tem, em algumas destas empresas, a maior participação e maior retirada de rendimento isento (não tributado). Todas as empresas citadas registraram como endereço (mesmo prédio) coincidentemente do "instituto", que são as salas utilizadas para integralização do capital social da empresa 3D Participações Ltda, pela SIM cujas alterações contratuais estão relacionadas no item 20.31. Ocorreram atos sucessivos num curto espaço de tempo, que denotam a caracterização da operação como a de um "planejamento tributário ilícito", e que levam ao não oferecimento à tributação dos rendimentos auferidos pela empresa que se "auto transformou" em instituto.

Nesse sentido, estou convencido de que a decisão para suspender a isenção está firmada em duas premissas sólidas e comprovadas: **(i)** a de que a Recorrente não praticou atividades típicas de entidade sem fim lucrativo, continuando a exercer atividade empresarial; e **(ii)** remunerou os "associados" ou sócios por meio de operações simuladas, conforme será visto mais adiante.

Dessa forma, JULGO IMPROCEDENTE o RECURSO VOLUNTÁRIO, mantendo o Ato Declaratório Executivo DRF/BHE nº 13, de 2013, que suspendeu a isenção do SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL para os anos calendário de 2008, 2009 e 2010.

6) Dos lançamentos de IRPJ e CSLL

De início, cabe ressaltar que nenhum reparo cabe à metodologia de tributação que foi adotada para fins de IRPJ e CSLL. Isso porque a própria legislação fiscal estabelece

como regra geral o período de apuração trimestral, conforme artigos 1º e 2º da Lei nº 9.430/1996⁵.

No tocante a menção à auditoria por amostragem, entendo que houve uma certa “descontextualização” do termo. Tal expediente - análise por amostragem - é usual e em nada desmerece o trabalho de fiscalização.

Ao longo de sua narrativa sobre a ação fiscal, a fiscalização alega que teria se deparado, na verdade, com “planejamento tributário ilícito”, “empresas de fachada” e “simulação”, o que a levou a glosar as despesas com a prestação de serviços cujas notas fiscais foram consideradas “de favor”, considerando, ademais, espécies de pagamentos sem causa.

De fato, a simulação realmente permite ao fisco afastar os atos considerados inexistentes e descortinar aqueles efetivamente praticados. Tanto é assim que ela constitui, junto com as figuras do dolo e fraude, hipótese de revisão de ofício expressamente prevista no artigo 149, VII, do CTN, transcrito adiante.

“Artigo 149 – O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...]”

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

No contexto dos limites ao planejamento tributário, a figura da simulação cada vez mais merece destaque, afinal ela está inserida na fronteira do que pode e o que não pode fazer nesta seara. É a simulação uma espécie de *divisor de águas*. Havendo simulação, é caso de evasão fiscal, ilicitude que deve ser combatida, permitindo a re-qualificação jurídica. Afastada a simulação, trata-se de elisão fiscal, isto é, planejamento fiscal lícito.

É imprescindível, portanto, delinear os contornos doutrinários e normativos da simulação, para em seguida ponderar se estamos ou não diante de uma simulação implementada para contornar indevidamente as proibições inerentes ao gozo da isenção.

As teses tradicionais sobre o conceito de simulação desenvolveram seus estudos dentro do âmbito do negócio jurídico, partindo da premissa de que a simulação corresponde a um defeito, um vício do negócio jurídico.

Simular é tornar semelhante, dar aparência ao que não é verdadeiro; a simulação pode comparar-se a um fantasma, a dissimulação a uma máscara. É este o ponto de partida adotado na clássica obra de Francisco Ferrara⁶, civilista italiano que muito influenciou a doutrina brasileira. Adepto da teoria voluntarista, leciona que o negócio simulado implica a ocorrência de uma aparência diferente da realidade. Assim, a característica marcante do

⁵ Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

⁶ A simulação dos negócios jurídicos. Trad. Dr. A. Bossa. São Paulo: Saraiva. 1939. P. 50

negócio simulado seria a divergência intencional entre a vontade e a declaração, visando iludir terceiros.

A crítica que se costuma fazer dessa teoria diz respeito à ausência da aludida divergência. Precisamente porque os simuladores declaram espontaneamente o que querem, não seria pertinente falar na existência de conflito entre a vontade e a declaração. É certo que não lhe querem os efeitos, mas querem a forma do negócio; a aparência desse negócio é-lhes indispensável por razões que as levam a simular⁷.

Diante dessa crítica, a teoria declarativista – que possuiu menor influência que a teoria voluntarista –, ainda conferindo enfoque subjetivista à simulação, passa a sustentar que a vontade interna não possui significado enquanto não seja declarada, razão pela qual a simulação deve ser vista como um conflito entre declarações. Desse modo, as partes emitiriam uma *declaração* dirigida ao público e uma *contradeclaração* para conhecimento restrito das partes (um “contrato de gaveta”, por exemplo), de modo que o efeito do negócio seria neutralizado. O negócio simulado, então, não seria um negócio inexistente, mas sim um negócio sem resultado jurídico.

O principal argumento oposto à teoria declarativista consiste no fato de que o negócio simulado não seria neutralizado por um ato posterior, já que desde sua origem corresponde a um ato aparente. Desta forma, a *contradeclaração* não teria como revelar caráter modificativo, mas meramente declaratório. Ademais, a prerrogativa da nulidade advém do ordenamento jurídico, e não da autonomia da vontade⁸.

As críticas às duas teorias subjetivas apontadas ensejaram o exame do instituto da “simulação” por um viés alternativo, o que deu azo às manifestações integradas na dita teoria objetivista (ou teoria causalista), a qual já dá sinais de prevalência na doutrina pátria acerca do tema.

Francesco Carnelutti⁹ foi um dos que inaugurou a vertente teórica objetivista no campo de estudo da simulação, a qual para o autor é um incidente relacionado à *inadequação da causa*, decorrente da circunstância de um ato ser querido para o atendimento de interesse diverso ou incompatível com os seus respectivos efeitos jurídicos.

Nesses termos, todo ato ou negócio jurídico tem uma causa, chamada de “causa jurídica” ou “função típica”, que corresponde aos efeitos jurídicos que se espera do negócio celebrado. Atente-se que a *causa* corresponde às *conseqüências jurídicas* inerentes a cada *tipo* negocial.

Como bem resume Orlando Gomes¹⁰, *não é a causa antecedente, mas causa final, isto é, o fim que atua sobre a vontade para lhe determinar a atuação no sentido de celebrar certo contrato.*

Por isso mesmo, Heleno Tavares Torres¹¹ expõe que:

“Causa é a finalidade, a função, o fim que as partes pretendem alcançar com o ato que põem em execução, sob a forma de contrato, para adquirir relevância jurídica. Por isso, a causa é

⁷ Cf. Custódio da Piedade Ubaldino Miranda. A simulação no direito civil brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1980, P. 37.

⁸ Cf. Fábio Piovesan Bozza. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo: Quartier Latin. P. 158

⁹ Sistema del Diritto Processuale Civile, vol II. Pádua: CEDAM. 1938.

¹⁰ Contratos. Rio de Janeiro: Forense. 1987. P. 57.

¹¹ Direito tributário e direito privado. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2003. P. 141/142.

elemento essencial do negócio, como fim de realizar uma operação apreciável economicamente, devendo ser sempre lícita e passível de tutela pelo direito positivo. E para cada contrato ou ato jurídico, somente uma causa. No contrato de venda e compra, a causa é o intuito de entregar um bem recebendo um preço correspondente. Caso seja um bem por outro, a causa já individualiza um outro contrato, o de permuta; e se não há intuito de obter o pagamento de preço, mas apenas atribui um bem a outrem, aumentando o patrimônio deste, a causa já impõe outra qualificação, o de um contrato de doação.

Para Emílio Betti¹², expoente da tese objetivista e muito citado pela doutrina brasileira, a simulação é o resultado de um conflito insanável entre o escopo típico e a causa. Ela expressa um abuso da função instrumental do negócio jurídico. Assim, o elemento fático, notadamente o comportamento negocial, deve participar diretamente da valoração dos vícios da causa. Haverá simulação se houver incompatibilidade entre a causa típica do negócio (*causa abstracta*) e a intenção prática concretamente procurada pelas partes (*causa concreta*).

Com base, então, na teoria causalista (ou objetivista), a *causa concreta* atribui individualidade ao negócio jurídico. É a “porta de entrada” para interpretar o efetivo conteúdo negocial, definir a sua qualificação jurídica (se típico ou atípico) e, após isso, verificar sua compatibilidade ou não com o respectivo *tipo (causa abstracta)*, a fim de aferir se o ato ou negócio é legítimo - quando há esta compatibilidade; ou simulado - quando não há tal compatibilidade.

Dentre as classificações feitas no âmbito da simulação, a mais importante é aquela que se faz em função ao *fim* a que se presta. Assim, se é a própria simulação a relação jurídica estabelecida entre as partes, fala-se em *simulação absoluta*. Caso, porém, se tem por finalidade a celebração de um negócio para esconder outro, o dissimulado, estaremos diante da *simulação relativa*.

Na simulação absoluta as partes criam um ato ou negócio que é meramente aparente, produzindo uma ilusão aos olhos de quem vê. Declaram algo que não ocorreu. Assim, por exemplo, determinada pessoa simula alienar imóvel com o objetivo de fraudar a partilha diante de uma dissolução de união estável. Já na simulação relativa as partes celebram um negócio para encobrir outro. Declaram que ocorreu uma coisa (doação, por exemplo) para encobrir coisa diferente, dissimulada (como uma compra e venda).

Na fértil imaginação de alguns autores a simulação absoluta já foi chamada de *simulação nua, corpo sem alma, ilusão externa, fantasma, negócio vazio e véu enganador*; a simulação relativa, por sua vez, não raramente costuma ser referida como *simulação vestida, máscara, roupa, invólucro e túnica*. E o intuito enganatório das partes, o *acordo simulatório*, costuma ser descrito como *malícia, artimanha, artifício, astúcia, manha*, dentre outros signos¹³.

O Código Civil de 1916 disciplinava a simulação como causa de anulabilidade do negócio jurídico (art. 147, II). A simulação inocente, ou seja, aquela praticada

¹² Teoria Geral do Negócio Jurídico. Campinas: Servanda. 2008. P. 562 e 578.

¹³ Exemplos extraídos da obra de Alberto Xavier. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética. 2002. P. 55.

sem o objetivo de prejudicar terceiros ou disposição legal, não era considerada defeituosa (cf. art. 103), razão provável da prevalência, até então, da teoria voluntarista.

Com o Código Civil de 2002, a simulação foi inserida no capítulo “Da Invalidez do Negócio Jurídico”, passando a ser causa de nulidade do negócio, nos termos do *caput* do artigo 167:

“Artigo 167 - É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

Ricardo Mariz de Oliveira, em texto publicado sobre a simulação no Código Tributário Nacional e na prática¹⁴, embora admita que a visão *objetivista* ou *causalista* de simulação passou a ganhar dimensão mais visível, buscou conciliar as correntes voluntarista e objetivista. Enquanto a teoria voluntarista enxerga a simulação pela desconformidade entre a vontade interna e o ato ostensivo, a teoria causalista a vê pela confrontação entre o ato externo e a respectiva causa, exatamente porque elas o utilizam tão somente para esconder outra realidade. Seriam diferentes enfoques compatíveis.

Já Tércio Sampaio Ferraz Jr.¹⁵ se manifestou como simpatizante da teoria causalista. Veja-se:

[...] a estrutura da mentira tem, no CC/2002 uma configuração diferente. [...] O novo Código altera o enquadramento da simulação. Não se trata, necessariamente, de um defeito (da vontade, maliciosa ou inocente), mas da presença de um requisito de validade aparentemente consistente com as regras de validade, mas, na verdade, inconsistente. [...]

Como, então, as partes muitas vezes simulam (o negócio, portanto, é nulo), mas um fato (econômico), de algum modo acontece, o novo Código Civil (art. 167, par. 2º) ressalva os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado. Por exemplo, o Fisco. [...]

Na comprovação da simulação, não caberia ao Fisco examinar a “real” intenção, mas visar ao uso inconsistente do meio (negócio típico) para atingir os resultados típicos, e, assim, mediante esses resultados, alcançar outros fins.

[...] é indispensável examinar a ocorrência de “ações simuladoras”, isto é, ações que apenas simulam uma determinada consequência de fato. Ou seja, que as partes, ao eleger um negócio jurídico típico frustram suas consequências e, com isso, mostram que verdadeiramente não queriam o negócio que escolheram, mas outro. Com isso, o negócio jurídico e a sua execução econômica se mostram apartados.

Finalmente, ainda convém informar que já existem manifestações que pretendem dar autonomia (tipicidade) ao negócio simulado. É o caso da obra de Luiz Carlos de Andrade Júnior, autor este que, após criticar a idéia tradicional de que a simulação consiste em um defeito no negócio jurídico, busca demonstrar, no negócio simulado, uma manifestação de autonomia privada típica pela qual as partes conjugam esforços para, através do engano, perseguirem um determinado resultado, e que é nula porque a lei assim estipula. Ao definir o

¹⁴ Revista de Direito Atual, v. 27. São Paulo: Dialética. P. 565.

¹⁵ Simulação e negócio jurídico indireto no direito tributário à Luz do novo código civil. Revista Fórum de Direito Tributário, v. 48. Belo Horizonte: Fórum, P. 10.

conceito de simulação, leciona que “*simulação é um programa de autonomia privada pelo qual as partes articulam ações e omissões com o objetivo de criar a ilusão negocial, assim entendido o erro coletivo, objetivamente aferível, relativo à interpretação e/ou à qualificação do negócio jurídico*”¹⁶.

Delineadas as principais correntes doutrinárias acerca da matéria, passa-se a verificar as hipóteses de simulação positivadas no artigo 167, § 1º, do Código Civil:

§1º - Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.”

O primeiro inciso, quando se refere aos negócios jurídicos que aparentam conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se transmitem, compreende a simulação subjetiva. Trata-se de hipótese de simulação relativa, afinal haverá dois negócios: o negócio simulado, nulo, e o dissimulado, pelo qual realmente se transmitem os direitos.

Nesses casos de interposição de pessoas, cumpre observar que considera-se simulada apenas a *interposição fictícia*, que é diferente da *interposição real*. Na interposição fictícia, o sujeito não quer aparecer no negócio, razão pela qual interpõe uma pessoa que concorda em substituí-lo para satisfazer a aparência. Não raramente a ação do interposto fictício limita-se a “emprestar” seu nome nos documentos formais da operação negocial, sendo comumente chamado de *testa de ferro*, *laranja*, *presta-nome*, dentre outros rótulos.

O segundo inciso – simulação objetiva - versa sobre declarações falsas (ou, com maior precisão semântica, declarações mentirosas). Nesta hipótese se enquadrariam mais facilmente os casos de simulação em face da divergência entre vontade e declaração, caso adotada a teoria voluntarista; os casos de negócio com vício de causa, para a teoria objetivista da simulação; e os casos de prática de negócio simulado enquanto contrato típico.

A última hipótese (inciso III) – simulação de data – ocorre diante da presença de uma data *não verdadeira*. O negócio, assim, é simulado porque o aspecto temporal (isto é, o momento no qual foi de fato realizado) é aparente, ou melhor, simulado para o passado (*antedatado*) ou para o futuro (*pós datado*).

Feitas essas considerações, e diante das teorias mais relevantes sobre a matéria, forçoso concluir que, em se tratando de reorganizações societárias ou qualquer outro negócio celebrado no âmbito do Direito Privado, haverá simulação apenas se **(i)** existir divergência entre a vontade e a declaração ou entre declarações; **(ii)** as consequências jurídicas verificadas na prática (*causa concreta*) não se prestarem ao seu tipo ou fins jurídicos (*causa abstracta*) ou **(iii)** quando as partes se valerem de um negócio simulado típico para criarem uma ilusão negocial aos olhos de quem vê.

¹⁶ A simulação no Direito Civil. São Paulo: Malheiros. 2016. P. 19.

No caso concreto, a fiscalização e a DRJ concluíram que houve simulação, uma vez que a Recorrente, sob a roupagem de associação filantrópica, praticou atividade econômica e teria remunerado dirigentes e funcionários por meio de empresas interpostas, dentro de um contexto de planejamento tributário ilícito.

O exercício irregular de atividade econômica do SIM - INSTITUTO é evidente, conforme já explanado. Também a simulação se faz presente na estrutura de contratação de supostas empresas prestadoras de serviços. Senão, vejamos.

Os fundadores da entidade são sócios de empresa prestadora de serviços contábeis, de informática e assemelhados há anos. Resolvem transferir os ativos da empresa SIM para outra empresa de titularidade destes mesmos sócios. Logo em seguida, transformam a empresa em associação civil sem fins lucrativos, mas que, na prática, continua prestando serviços, mas agora não mais para efeitos de lucro, mas sim em prol de uma atividade social sabe-se lá exatamente qual, afinal nunca foi justificada e comprovada.

Essa transformação em associação, a propósito, enseja mais facilidades na captação de clientela, órgãos públicos, pois lhe traria uma dispensa legal direta de licitações.

E no desempenho de suas atividades, a entidade filantrópica acaba assumindo despesas, em valores próximos ao superávit, a título de terceirização daqueles mesmos serviços, que passaram então a ser tomados de empresas prestadoras sem substância.

As notas fiscais pelos serviços são descritas genericamente. Não há comprovação pontual da tarefa desempenhada, da composição do preço adotado ou da vinculação com algum contrato ou planilha. Há identidade quanto a contadora de todas as empresas fiscalizadas, que, aliás, é sócia de algumas das empresas e esposa do associado fundador.

Os sócios das prestadoras de serviços, que possuem sede no mesmo prédio comercial, em salas aparentemente sem estrutura negocial, são os mesmos da entidade, além de familiares e funcionários do instituto.

Quase que a totalidade da receita dos prestadores é proveniente de pagamentos provenientes do SIM - INSTITUTO¹⁷.

Ora, todos esses indícios somados, a meu ver, realmente constituem prova cabal de que estamos diante de uma estrutura simulada.

Aquilo que foi declarado pelas partes não foi de fato realizado. O SIM – INSTITUTO, na verdade, figurou como associação e como contratante de serviços somente na aparência. É aqui que está justamente a divergência (ou contradição) entre a vontade das partes – prestar serviços pelo SIM e remunerar seus sócios e funcionários - e os negócios por ela formalizados e divulgados ao público - prestar serviços filantrópicos mediante subcontratação.

Em face dessa divergência entre a “vontade real” e a “declaração das partes”, caracterizada está a simulação na corrente subjetivista.

Os fatos apurados pelo fisco muito bem demonstram que os serviços cuja despesa foi glosada foram a maneira de camuflar a remuneração dos associados, que

¹⁷ A fim de comprovar tais pagamentos, houve apresentação de cópias de cheques emitidos pelo Instituto, assinados por uma associada que também era sócia de uma das prestadoras de serviços, nominais à própria entidade SIM e endossados no verso, de modo que poderiam ser sacados por qualquer pessoa.

interpuseram pessoas jurídicas por eles constituídas, como meio de fraudar o impeditivo legal quanto à remuneração de dirigentes, familiares e funcionários de associações sem fins lucrativos.

Na prática, a Recorrente jamais cumpriu sua finalidade jurídica de prestar atividades não econômicas típicas de uma associação. Não restam dúvidas, segundo penso, que a reorganização societária utilizada não serviu à sua causa. Trata-se de negócio simulado também aos olhos da corrente objetivista, portanto.

Analisando o filme (ou seja, o conjunto de atos feitos paralelamente e relacionados à operação), e não a foto (operações isoladamente consideradas), noto que ficou bem caracterizado que não houve a prestação de serviços descrita nas notas fiscais glosadas. Estas notas fiscais foram emitidas por pessoas jurídicas interpostas, na tentativa de dissimular pagamentos diretos de remunerações das pessoas físicas ligadas.

A transformação da empresa para associação/instituto, diante do que foi exposto, constitui negócio simulado, razão pela qual é nulo de pleno direito. Em assim sendo, a fiscalização, dentro de sua competência funcional, corretamente requalificou os fatos para fins tributários.

E nem se alegue que a contabilidade, por si só, faz prova em favor do contribuinte. Como bem fundamentou a decisão, em passagem que reproduzo abaixo e acolho, o contribuinte deve comprovar, com documentos hábeis e idôneos, os lançamentos que dão origem aos registros contábeis, o que jamais foi feito.

Também alega a defesa que a prestação de serviços (a) de contabilidade para o instituto e (a.1) serviços de assessoria em contabilidade pública (b) edição de livros, (c) desenvolvimento de programas ligados à contabilidade, (d) de consultoria em tecnologia da informação ligadas à atividade do instituto e também à contabilidade pública, (e) de suporte técnico e manutenção em softwares, na medida em que o Instituto licencia um software para seus clientes, (f) o licenciamento e pagamento de royalties foi efetivamente necessário, pois com este software se realizava os serviços aos clientes do Instituto, ocorreu, seria real e que os serviços teriam sido pagos a valor de mercado.

Contudo nenhuma prova documental hábil a comprovar a realização e efetivo recebimento dos serviços foi apresentada. Na defesa, o contribuinte, objetivamente, nada trouxe aos autos que pudesse elidir a acusação fiscal. Nenhuma contraprova foi apresentada no sentido de demonstrar que os serviços foram efetivamente executados, nem que atendem às condições de dedutibilidade por serem necessários, nem tampouco foram identificadas as causas dos correspondentes pagamentos contabilizados nem comprovadas as operações.

Em função do que descrito nos itens 20.1 a 20.38, já reproduzidos no Relatório, entendeu, pois, o Fisco pelas glosas dessas despesas, tanto na determinação do IRPJ como da CSLL, demonstrando os motivos pelos quais entendeu que os correspondentes documentos fiscais não retratam nenhuma prestação de serviço, ou seja, trata-se de uma inverdade, já que

emitidos de favor, para reduzir o “superávit” da suposta entidade isenta e distribuí-lo a pessoas ligadas (associados fundadores, cônjuges ou parentes).

De longa data é entendimento do Conselho de Contribuinte, atual CARF, ser do contribuinte o ônus de comprovar a efetividade da prestação dos serviços, como refletem as ementas a seguir transcritas:

“DESPESAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – Para serem dedutíveis, é ônus da empresa provar que os serviços correspondentes às despesas contabilizadas foram efetivamente prestados em seu favor”. (Acórdão 101-93.116, de 14/07/2000)

“PROVA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – Somente são admitidas, como operacionais, as despesas com prestação de serviços quando efetivamente provada a sua realização, não bastando como elemento probante apenas a apresentação de contrato e notas fiscais que nada especificam.” (Ac. 1º CC 103-11.219/91 – DO 17/01/92)

PROVA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO – Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido.” (Ac. 1º CC 103-5.385/83 – Resenha Tributária, Seção 1.2, Ed. 14/84, pág 337).

Também não são capazes de afastar as constatações fiscais, as alegações no sentido de inexistência de irregularidades na transformação da sociedade para instituto e nos demais atos societários realizados sob argumento de que seriam normais e estariam todos eles averbados na Junta Comercial.

A regularidade das averbações de atos societários em órgão próprio não é hábil a validar a isenção pretendida nem afastar as exigências, sobretudo diante da utilização de notas fiscais consideradas de favor nas circunstâncias apuradas no procedimento fiscal.

A simples contabilização das despesas, e eventuais atendimentos exclusivamente formais das operações isoladamente consideradas, não faz prova a favor do contribuinte. Os registros contábeis, pois, devem se revestir de documentos hábeis a comprovar sua efetiva origem e natureza, sob pena de serem desconsiderados.

Feitas essas considerações, a minha opinião é a de que o comportamento das partes criou uma *ilusão negocial* acerca da atividade filantrópica da Recorrente. Sob este negócio aparente, operava-se oculta a verdadeira intenção, qual seja, a de se valerem da forma de associação para fins fiscais e participação em licitações, quando, no mundo real, serviços de natureza econômica eram prestados pela entidade, sendo seus respectivos sócios e funcionários (“associados”) normalmente remunerados.

Correta, portanto, a glosa fiscal decorrente da falta de necessidade e comprovação dos referidos serviços.

7) Dos tributos recolhidos pelas empresas interpostas

A Recorrente alega que a decisão de primeiro grau "esqueceu" de explicar que sobre os valores pago a tais prestadores de serviços havia retenção de tributos e contribuições, bem como que as empresas recolheram tributos federais normalmente.

Ora, a partir do momento no qual houve o reenquadramento jurídico do negócio praticado, isto é, reconhecido que não houve de fato a prestação dos serviços descritos nas notas fiscais emitidas pelas empresas interpostas, deve-se também requalificar os tributos pagos na operação, os quais devem ser deduzidos dos tributos lançados.

Tal expediente, aliás, constitui prática que vem sendo adotada em algumas autuações ligadas ao tema de planejamento fiscal considerado ilícito, mas não a todas. Parece, então, que há uma divergência de interpretação dentro das próprias unidades de fiscalização tributária.

Não obstante, a partir do momento em que o próprio fisco descortina dada operação caracterizada como simulação ou fraude, é mister aferir qual foi a economia ilícita obtida de fato, assim entendida como a diferença entre os tributos considerados devidos na operação dissimulada e os tributos que foram pagos a menor na operação simulada. É esta a diferença que é passível de cobrança, na linha do critério jurídico que foi empregado nos Autos de Infração.

Não se trata, aqui, de uma compensação em sentido técnico, mas sim de apurar corretamente a base de cálculo, a qual deve estar em sintonia com a motivação dada à materialidade do lançamento.

Ora, ao mesmo tempo em que devem-se combater planejamentos tributários abusivos, também deve-se combater uma tributação formalizada em excesso. Nesse caso, a não dedução do que foi pago, além de contraditória com a tese acusatória, significa cobrar e penalizar o contribuinte em duplicidade. Vale dizer, a proibição quanto ao abatimento dos valores de tributos que já ingressaram nos cofres públicos, enseja um enriquecimento sem causa da Fazenda, em sentido contrário à moralidade administrativa e aos próprios fundamentos da autuação.

Ressalte-se, por oportuno, que essa C. Câmara, assim como a Câmara Superior de Recursos Fiscais, já se manifestaram favoravelmente ao abatimento em questão. Veja-se:

IMPOSTO PAGO PELA PESSOA FÍSICA. REQUALIFICAÇÃO. Requalificada juridicamente, por abusiva, a operação de alienação das ações da BM&F pela contribuinte a seu sócio majoritário S.A., deve-se requalificar também o imposto de renda efetivamente pago pela pessoa física do sócio naquela operação. (Acórdão nº 1201-001.359. Sessão de 04/02/2016.)

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. Devem ser aproveitados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja receita foi imputada à pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício. (Acórdão nº 9202-002.451. Sessão de 23/11/2012.)

APROVEITAMENTO PELA PESSOA JURÍDICA DO IMPOSTO PAGO PELA PESSOA FÍSICA NA REQUALIFICAÇÃO DOS FATOS Considerando que a fiscalização requalificou uma operação, deslocando o ganho de capital do sócio pessoa física, em função do qual havia recolhido o imposto, para a pessoa jurídica, deve-se tomar em conta os valores pagos por aquele, enquanto responsável solidário, na determinação do montante então apurado a título de IRPJ, não se estando diante de uma compensação, a qual naturalmente deveria seguir os ritos legais previstos para a espécie. (Acórdão nº 9101-002.609. Sessão de 15/03/2017).

Em consonância com a jurisprudência acima referida, entendo que os valores dos tributos efetivamente pagos pelas empresas tidas “como de fachada”, incidentes sobre os rendimentos provenientes do SIM – INSTITUTO referidos nos presentes lançamentos, devem ser deduzidos dos tributos que foram exigidos.

8) Do lançamento de IR-Fonte

A decisão de piso (fls. 2.467) assim se manifestou sobre o lançamento a título de IR-Fonte:

Acerca da apuração e dos valores lançados a título de IRRF, em que pese a formulação, no pedido de perícia, de quesito sugerindo a ocorrência de bis in idem – matéria apresentada e já apreciada e afastada nos autos do processo 15504.723875/2011-41 em que exarado Acórdão DRJ/BHE 02-37230 - nada foi mencionado especificamente nas peças de defesa apresentadas nos processos ora em litígio, limitando-se os interessados a defender a efetividade da prestação dos serviços e a questionar a glosa de custos/despesas.

Recorde-se que a impugnação, nos termos do art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/72 deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

Nos recursos voluntários também não há questionamento dirigido ao lançamento do IR-Fonte, razão pela qual considero preclusa a matéria, nos termos dos artigos 16, 17 e 21 do Decreto nº 70.235/1972, que assim prescrevem:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, **precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual**, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que, uma vez não apresentados os argumentos e provas documentais com a impugnação e com o recurso voluntário, preclui o direito do sujeito passivo.

A peça recursal, assim como a impugnação, deve ser formalizada por escrito, incluindo todas as teses e provas de defesa, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções previstas nas normas legais. Não havendo questionamento específico para um dos itens do lançamento, considera-se este não impugnado, ou seja, passível de cobrança imediata, nos termos do artigo 21 acima.

Ao tratar da preclusão, Antônio da Silva Cabral¹⁸ leciona que “o termo latino é muito feliz para indicar que a preclusão significa impossibilidade de se realizar um direito, quer porque a porta do tempo está fechada, quer porque o recinto onde esse direito poderia exercer-se também está fechado. O titular do direito acha-se impedido de exercer o seu direito, assim como alguém está impedido de entrar num recinto porque a porta está fechada”.

Adotando-se esse racional, e tendo em vista que os recursos interpostos não atacam diretamente as exigências de IR-Fonte, considero preclusa a matéria deste item, devendo a exigência decorrente ser encaminhada para cobrança executiva.

9) Da multa qualificada de 150%

Restou demonstrado que a Recorrente se valeu de uma estrutura simulada (nunca foi uma fundação ou associação em sentido jurídico), de forma intencional, para fins de obter vantagens empresariais e fiscais. Também a interposição de empresas é fruto de operação simulada, implementada para esconder as remunerações aos “sócios associados”.

O que se tem no caso, pois, é a formalização de uma entidade que deveria ter outras finalidades para induzir o público a erro. Declaravam-se isentos os valores provenientes de atividades empresariais e distribuía-se o *superávit* na forma de prestação de serviços simulados pelos mentores da operação.

Tal procedimento, a meu ver, caracteriza conduta dolosa (*simulação fraudulenta*) de tentar lesar o fisco, razão pela qual correta a qualificação da multa, como prescreve o artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Esse dispositivo, como se sabe, determina que o percentual de multa de 75% será duplicado nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. Os artigos 71, 72 e 73, por sua vez, prescrevem que:

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

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

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

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

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

¹⁸ Processo Administrativo Fiscal. São Paulo: Saraiva. 1993. P. 172.

Segundo penso, o elemento doloso na simulação apontada é passível de enquadramento nos artigos 71, I e II, assim como no artigo 73, razão pela qual considero correta a exigência de multa qualificada.

10) Da responsabilidade atribuída às pessoas físicas

A fundamentação legal para enquadramento das pessoas físicas arroladas como sujeitos passivos solidários, segundo o TVF (fls. 125/126), corresponde aos artigos 124, I e 135, III, ambos do CTN.

Artigo 124, I, do CTN

O artigo 124, I, do CTN, um dos fundamentos utilizados para imputar responsabilidade solidária, prescreve que:

“Art. 124 - São solidariamente obrigadas:

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

Nota-se, a partir desse dispositivo legal, que a solidariedade quanto à obrigação tributária principal é regida por uma norma própria que tem no núcleo de seu antecedente a existência de interesse comum das partes na situação jurídica que corresponde ao fato gerador tributário.

Tendo isso em vista, a análise da procedência ou não do Termo de Sujeição Passiva Solidária depende da precisa delimitação do sentido jurídico da expressão “interesse comum”. Isto é importante porque o referido instituto jurídico não raramente é utilizado no “modo piloto automático” e como forma de buscar exercer um subjetivo “bom senso”, atropelando seus limites normativos.

E como se verifica, a solidariedade foi tratada no Código Tributário Nacional de forma autônoma, ou seja, segregada do capítulo da responsabilidade tributária.

No âmbito da *responsabilidade tributária*, terceiros são chamados a responder pela obrigação tributária, sempre que verificadas as condições postas pela legislação. Já a *responsabilidade solidária*, fundamentada no artigo 124, I, do CTN, não se dirige a terceiros, isto é, pessoas estranhas à relação jurídica que dá ensejo à obrigação tributária. Pelo contrário, a norma construída a partir do dispositivo legal em questão se dirige às pessoas que efetivamente participam do nascimento da obrigação de cunho tributário.

Não custa lembrar que a redação do inciso I do artigo 124 é clara ao prescrever serem solidárias *as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*. É indispensável, portanto, para fins da correta aplicação da responsabilidade prevista no artigo 124, I, que as pessoas solidárias tenham participação no fato que constitui a hipótese de incidência tributária.

As partes coobrigadas, contudo, devem participar de uma única relação jurídica, da qual em um dos polos apenas figuram as duas partes. Trata-se de um pressuposto normativo que não admite restrições.

Como já se posicionou o STJ:

[...] 7. Conquanto a expressão "interesse comum" encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponível. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação (STJ - REsp nº 884.845 – SC).

A responsabilidade solidária constitui meio de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que compõem o polo passivo desde a origem da obrigação. Assim, por exemplo, ocorre com coproprietários de mercadorias que, vendidas, sujeitam-se ao ICMS. Neste caso, existe a solidariedade, pois ambos estão no mesmo polo da relação (são vendedores). Na hipótese, porém, de faltar esta equivalência - caso do usuário final que compra mercadoria com preço abaixo do mercado -, não há que se falar em interesse jurídico e, conseqüentemente, imputar a responsabilidade por interesse comum.

O interesse econômico, reconhecemos, até pode servir de indício para a caracterização de *interesse comum*, mas, isoladamente considerado, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade. Também a utilização da responsabilidade solidária como espécie de “sanção” a determinada pessoa que teria “contribuído” com dada operação ou estrutura não é cabível do ponto de vista jurídico.

É imprescindível existir, para que seja imputada a responsabilidade solidária, a participação efetiva do sujeito qualificado como solidário na ocorrência do fato gerador.

Nesse sentido, o interesse comum de que trata o artigo 124, inciso I, do CTN é sempre jurídico, não devendo ser confundido com “interesse econômico”, “sanção”, “meio de justiça” etc. E também não é suficiente que a pessoa tenha tido participação furtiva como interveniente num negócio jurídico, ou mesmo que seja sócio ou administrador da empresa contribuinte, para que a solidariedade seja validamente estabelecida.

Pelo contrário, é imprescindível a comprovação de que o sujeito tido por solidário teve interesse jurídico, o que se faz com a demonstração cabal da relação direta e pessoal dele com a prática do ato ou atos que deram azo à relação jurídico tributária.

O ônus da prova acerca do interesse comum é do fisco, nos termos do artigo 142 do CTN, que determina que compete privativamente à autoridade administrativa identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Compete à fiscalização, portanto, a tarefa de reunir elementos probatórios acerca do interesse comum, podendo se valer, no cumprimento deste ônus, de todos os meios de prova admitidos no Direito.

Do ponto de vista da jurisprudência administrativa, destaca-se a noção correlata entre *interesse comum* e *confusão patrimonial*. Nestes termos, quando restar caracterizada a confusão patrimonial entre os dois ou mais sujeitos, cabível a aplicação da responsabilidade solidária.

A expressão “confusão patrimonial” é inerente a teoria da desconsideração da personalidade jurídica do direito privado. Assim dispõe o artigo 50 do Código Civil:

“em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica”.

Como o próprio nome revela, confundir consiste no ato ou efeito de enganar, de iludir, enfim, aparentar ser.

Na prática, ocorre a *confusão patrimonial* quando não é possível uma segregação clara entre as atividades profissionais ou empresarias exercidas por mais de um sujeito. Tal fenômeno costuma se revelar quando os negócios dos sócios se confundem com os da pessoa jurídica; quando há abuso dentro de um mesmo grupo econômico; quando as partes se valem de pessoas interpostas etc.

De acordo com Luiz Carlos de Andrade Júnior¹⁹:

“a confusão patrimonial caracteriza-se pela impossibilidade de distinguir se o uso e a disposição de determinados bens dão-se pela sociedade ou pelos seus membros; ou, melhor dizendo, se o patrimônio é empregado de modo a satisfazer interesses de uma ou de outros. Configura-se, por exemplo, quando a sociedade utiliza imóveis pertencentes aos sócios, emprega veículos destes para o desempenho de suas atividades operacionais ou paga suas contas pessoais. A confusão patrimonial pode, ademais, relacionar-se a uma situação de controle, especialmente nos grupos econômicos de subordinação, em que as sociedades controladas perdem grande parte de sua autonomia de gestão empresarial em razão da atuação “soberana” da sociedade holding”.

A existência ou não de confusão patrimonial depende de cada situação fática, mas é possível identificar alguns indícios comuns que podem levar a esta constatação. São eles, sem prejuízos de eventuais outros: 1 - a capacidade dos sócios; 2 - a coincidência de administradores e/ou procuradores; 3 - gestão única do negócio; 4 - semelhança de atividades; 5 - identidade de endereço; 6 - empregados comuns; estrutura operacional dependente; 7 - incapacidade econômica; 8 - benefício financeiro; e 9 - impacto da carga tributária.

Apenas com a reunião de indícios precisos e convergentes, capazes de caracterizar a confusão patrimonial como um todo, é que estaremos no campo do interesse comum, em seu sentido jurídico e, conseqüentemente, da responsabilidade solidária.

Delineadas as premissas para a responsabilidade solidária prevista no artigo 124, I do CTN, passamos agora ver aquela prevista no artigo 135, III, do CTN.

Artigo 135, III, do CTN

Dispõe o artigo 135, III, do CTN que:

¹⁹ A simulação no direito civil. São Paulo: Malheiros. 2016. P. 209.

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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

De uma rápida leitura do artigo 135, III, do CTN acima transcrito, percebe-se que a responsabilização pessoal de diretores, gerentes ou representantes depende de comprovação de conduta **(i)** com excesso de poderes ou **(ii)** infração de lei, contrato social ou estatuto.

A responsabilidade de que trata o artigo 135, III, portanto, é composta por 2 (dois) elementos: o elemento pessoal, que diz respeito à pessoa que praticou a conduta, e o elemento fático, que diz respeito ao exercício de ato com excesso de poder ou com infração à lei, contrato social ou estatuto da empresa.

Ainda segundo o CTN, a conduta que enseja a responsabilidade de terceiros deve estar intimamente ligada ao fato gerador do tributo, como prescreve o artigo 128 do CTN:

***Artigo 128** - Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.*

Dessa forma, o TVF deve demonstrar que a pessoa qualificada como responsável pessoal agiu em infração a lei, ou em contrariedade aos limites do desempenho de sua função de sócio administrador, e, mais ainda, que desta conduta é que teria resultado o ilícito. Quer a autoridade fiscal ver prevalecer o Termo de Sujeição Passiva Solidária, mister que ela comprove a participação direta e consciente do administrador na realização dos atos alegadamente simulados ou fraudulentos.

Ressalte-se, por oportuno, que já foi reconhecido e consolidado pelo STJ, por meio da súmula 430, que *o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.*

O não pagamento do tributo pela sociedade, contudo, não é causa suficiente para que seus representantes se tornem responsáveis pelos débitos fiscais.

Também a mera qualificação de sócio, diretor, gerente ou representante da empresa autuada, por si só, não é suficiente para ensejar a responsabilidade pessoal.

Nesse ponto, vale assinalar que o STF julgou inconstitucional o artigo 13 da Lei nº 8.620/93, dispositivo este que pretendeu vincular à simples condição de sócio a obrigação por débitos previdenciários de sociedades limitadas. Transcrevo abaixo o seguinte trecho da ementa do referido julgado:

5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa

jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. [...]

8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. (STF. RE 562.276. Plenário, 03/11/2010)

O que buscamos demonstrar, a partir dessas decisões dos Tribunais Superiores, é que a responsabilização pessoal depende da comprovação (logo, não se presume) de que a pessoa praticou, por meio de ato doloso, conduta diretamente relacionada aos fatos reveladores do fato gerador.

É o que se observa de recentes acórdãos do CARF. Veja-se:

“Os necessários elementos à caracterização da responsabilidade prevista no art. 135 do CTN são: a figura do administrador da sociedade, com poderes de gestão e as condutas reveladoras de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, com a imprescindível demonstração do dolo” (Acórdão n. 3301-003.160. Sessão de 25/01/17)

“É imprescindível, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa. Porém, o autuante não imputou qualquer ato ilícito a cada um dos sócios, não individualizando as condutas, restando flagrante a ilegitimidade passiva pelo prisma desse dispositivo (135 do CTN)” (Acórdão n. 1401-001.785. Sessão de 14/02/17)

A atribuição de responsabilidade tributária, diga-se de passagem, não constitui expediente que possa ser utilizado “por atacado” ou “no automático”, uma vez que tal instituto exige a comprovação de que os fatos ou atos que geraram o descumprimento de normas tributárias tenham sido praticados conscientemente (isto é, com dolo) pela pessoa qualificada como responsável.

Enquanto ato administrativo vinculado, o enquadramento do caso concreto à hipótese normativa deve ser motivado, permitindo o pleno conhecimento das circunstâncias fáticas e a devida compreensão das razões de direito que nortearam o lançamento por responsabilidade.

A mera indicação do dispositivo legal ou alegação genérica sem comprovação fática dos motivos que levaram a inclusão de determinada pessoa no polo passivo não é suficiente para ensejar a responsabilidade tributária em questão.

Da situação concreta

A motivação do tópico destinado à sujeição passiva consta dos itens 33.4 a 33.10 (fls. 126), a qual, resumidamente, imputa responsabilidade aos *principais sócios* - 10 (dez) pessoas físicas -, sem tecer considerações individualizadas específicas sobre comportamentos de cada um deles, além daquelas descritos de forma esparsa ao longo do termo de verificação.

Da análise mais detalhada do TVF, é possível segregar dois grupos de pessoas. Vou chamar o primeiro grupo de *participantes diretos*, inserindo as pessoas para as quais há considerações apontadas de forma direta e com alusão a comportamentos que indicam que tinham conhecimento da referida estrutura simulada, a saber: NILTON DE AQUINO ANDRADE, SINVAL DRUMMOND ANDRADE, NELSON BATISTA DE ALMEIDA, CLEIDE MARIA DE ALVARENGA ANDRADE e LUCIANE VEIGA BORGES.

Já o segundo grupo vou chamar de *participantes indiretos*, incluindo aqui as pessoas que foram incluídas no termo de sujeição passiva por possuírem vínculo familiar ou societário, bem como recebimento de dividendos enquanto sócios das empresas interpostas. São elas: ADRIANA GONÇALVES DER ASSIS ANDRADE; LEIDE LUIZA DE CASTRO MOREIRA ANDRADE; JOÃO BOSCO DRUMMONS DE ANDRADE; GILBERTO BATISTA DE ALMEIDA; e THALES BATISTA DE ALMEIDA.

Afasto, de imediato, a sujeição passiva desse segundo grupo, doravante *participantes indiretos*, uma vez que os elementos constantes dos autos, segundo penso, são insuficientes para essa imputação. A mera qualificação como sócio e parente, e um pretense benefício econômico, desacompanhada de outra motivação ou prova acerca de conduta dolosa praticada, não é suficiente para a responsabilidade solidária.

Por outro lado, entendo correta a imputação de responsabilidade solidária aos sócios *participantes diretos*.

Logo antes da transformação formal da empresa SIM – de sociedade limitada para associação sem fins lucrativos - os sócios Srs. Nilton, Nelson e Sinval, após reorganizações societárias, absorveram os ativos desta empresa investida.

No momento da lavratura da ata de transformação da empresa SIM (empresa limitada com fins lucrativos) para SIM – INSTITUTO, os sócios eram os mesmos, os Srs. Nilton, Nelson e Sinval, pessoas estas que fundaram tal entidade e que constam, respectivamente, como Diretor-Presidente, Vice-Presidente de Pesquisa e Desenvolvimento e Vice-Presidente de Administração e Finanças.

O sócio Sinval registra na Ata que “*a transformação carregaria para o instituto toda a história da empresa além de todos os contratos em vigor evitando qualquer tipo de entrave burocrático ou legal para a continuidade da execução dos serviços contratados. Disse que a nova entidade sem fins lucrativos, levará, na transformação, além da história e dos contratos, todo o Ativo e Passivo da atual SIM.*”

Já o Sr, Nilton registra na Ata que “*que o Instituto, no entanto, não é uma entidade nova, mas sim e tão somente uma nova maneira, mais moderna e mais adequada para*

suportar o crescimento do mercado e atender às necessidades cada vez maiores dos clientes que previa o dia 01 de janeiro de 2003 para o início efetivo das atividades do novo Instituto."

Essas três pessoas, que são os fundadores, atuaram ativamente na prestação de serviços oferecida pelo "grupo SIM", são os principais sócios das empresas interpostas e os que mais receberam dividendos daí provenientes.

Já a Sra. Cleide Maria de Alvarenga Andrade, esposa do Sr. Sinval, coincidentemente era a responsável pela contabilidade do SIM-INSTITUTO e de todas as empresas relacionadas que se diziam prestadoras de serviços. Além disso, foi apurado que *esta senhora ainda tem, em algumas destas empresas, a maior participação e maior retirada de rendimento isento (não tributado).*

A parte operacional de pagamentos ocorria a cargo de Luciana Veiga Borges de Almeida, de acordo com o seguinte relato do TVF (Fls. 113): *Os documentos para comprovar o efetivo pagamento dos serviços são cópias de cheques emitidos por este mesmo instituto, assinados pela associada Luciana Veiga Borges de Almeida, e que também era sócia de Editora SIM Ltda, da qual recebeu rendimentos isentos. Estes cheques eram nominais à própria entidade (SIM – Instituto de Gestão Fiscal) e endossados no verso, podendo, portanto, serem sacados diretamente no caixa por qualquer pessoa. (item 20.14).*

A meu ver esse conjunto probatório assegura que os *participantes diretos* tinham conhecimento pleno da simulação, bem como que todo o negócio foi implementado com interesse comum em todos os seus aspectos: administrativo, operacional e financeiro.

Administrativo porque as ordens partiam dos fundadores, como sempre ocorreu com o negócio econômico explorado; operacional porque se valeram de estrutura antes já existente dentro do grupo; e financeiro, porque possuíam poder de controle e manipulação quanto à emissão das notas fiscais simuladas, definição dos valores e pagamento dos dividendos.

Pelo exposto, procedente a imputação da responsabilidade solidária às seguintes pessoas físicas: NILTON DE AQUINO ANDRADE, SINVAL DRUMMOND ANDRADE, NELSON BATISTA DE ALMEIDA, CLEIDE MARIA DE ALVARENGA ANDRADE e LUCIANE VEIGA BORGES.

Da multa de ofício de 75% e aplicação da Selic

Por fim, alega o contribuinte que a multa de ofício de 75% é abusiva e a aplicação da taxa Selic é carente de validade.

Quanto à incidência da multa de ofício, dispõe o artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96:

“Artigo 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.”

A multa de ofício de 75%, conforme pode ser visto, tem previsão legal, razão pela qual foi corretamente exigida pela autoridade fiscal autuante.

Quanto a seu caráter confiscatório, matéria de cunho constitucional, cumpre novamente ressaltar que, de acordo com a Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

Finalmente, em relação à aplicação da SELIC, a matéria já encontra-se sumulada no CARF, nos seguintes termos: (Súmula CARF nº 4: *a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.*)

O recurso voluntário, portanto, também não merece acolhimento nessa parte.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por

(i) NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO interposto em face da decisão de primeira instância que manteve a suspensão da isenção prevista no Ato Declaratório Executivo DRF/BHE nº 13, de 2013;

(ii) DAR PARCIAL PROVIMENTO AOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS interpostos em face dos Autos de Infração pelo sujeito passivo principal (SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL) e os solidários Srs. NILTON DE AQUINO ANDRADE, SINVAL DRUMMOND ANDRADE, NELSON BATISTA DE ALMEIDA, CLEIDE MARIA DE ALVARENGA ANDRADE e LUCIANE VEIGA BORGES, para que os tributos efetivamente pagos pelas empresas tidas “como de fachada”, incidentes sobre os rendimentos provenientes do SIM – INSTITUTO referidos nos presentes lançamentos, sejam deduzidos dos tributos ora exigidos; e

(iii) DAR PROVIMENTO AOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS interpostos em face dos Autos de Infração pelos sujeitos passivos solidários ADRIANA GONÇALVES DER ASSIS ANDRADE; LEIDE LUIZA DE CASTRO MOREIRA ANDRADE; JOÃO BOSCO DRUMMONS DE ANDRADE; GILBERTO BATISTA DE ALMEIDA; e THALES BATISTA DE ALMEIDA

É como voto

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Processo nº 15504.723037/2013-39
Acórdão n.º **1201-001.856**

S1-C2T1
Fl. 28
