



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



**Processo nº** 15504.723876/2011-95  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-003.194 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de outubro de 2019  
**Recorrente** SIM-INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2006, 2007

**SUSPENSÃO DE ISENÇÃO. LEI COMPLEMENTAR. LEI ORDINÁRIA. REQUISITOS. ADI 1802**

Os requisitos para fruição da isenção/imunidade constam do §2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1995, os quais não foram declarados inconstitucionais pela Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1802. Ademais, tanto a competência para suspensão do benefício quanto os requisitos para sua fruição constam dos arts. 9º, § 1º e 14 do CTN, norma recepcionada no ordenamento jurídico como lei complementar.

Correta a suspensão do benefício da isenção do IRPJ e CSLL quando comprovado nos autos: i) não aplicação integral dos recursos na manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais; ii) remuneração indireta, mediante transferência de recursos do Instituto para os associados/familiares e/ou pessoas ligadas, mediante operação simulada de pagamento de serviços prestados; iii) exercício de atividade empresarial.

**SUSPENSÃO DE ISENÇÃO. ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO. AUTORIDADE COMPETENTE.**

O fato de a Portaria SRF nº 1.398, de 2002 fazer referência a ato declaratório suspensivo do benefício e atribuir competência ao Delegado da DEFIC não significa que outros Delegados da Receita Federal não tenham a competência designada por lei. O nome do ato não tem poder de modificar a sua essência, o que importa é o seu teor. Atribuir à portaria uma restrição não existente na lei, na espécie, significa uma inversão de valor. Nos autos da ADI 1802, o STF pontuou a necessidade e a “preocupação em respaldar normas de lei ordinária” direcionadas a evitar que falsas instituições sejam favorecidas pela imunidade/isenção. O § 3º do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, atribui competência tanto ao “Delegado” quanto ao “Inspetor” da Receita Federal para tratar da matéria.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

Comprovada a simulação perpetrada para fraudar o fisco mediante obtenção de isenção de IRPJ e CSLL, é devida a responsabilização tributária daqueles cuja participação foi comprovada.

A responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN, atribuída aos dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado,

não se confunde com a responsabilidade do sócio. Não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária.

A responsabilidade solidária por interesse comum, prevista no art. 124, I, do CTN, aplica-se tanto aos sujeitos que figuram no mesmo polo da relação jurídica tributária, quanto aos terceiros que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Entre esses terceiros deve ser responsabilizado aquele que pratica atos mediante fraude, dolo ou simulação, em conjunto ou com consentimento do contribuinte, com o fim de alterar características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

O fato de ser sócio de sociedade envolvida em atividades simuladas, por si só, não é suficiente para atrair a responsabilidade do sócio. É fundamental que os elementos probatórios da conduta sejam carreados aos autos. Em não havendo tais elementos, não há como manter a responsabilidade tributária.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2006, 2007

**GLOSA DE DESPESAS. NOTAS FISCAIS DE FAVOR. OPERAÇÃO SIMULADA**

A escrituração contábil mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, 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. A simples contabilização das despesas não faz prova a favor do contribuinte.

**SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA**

No cenário em que há cumprimento formal da lei - emissão de nota fiscal e respectiva contabilização - se analisados os fatos sob a lente restritiva do Direito Privado não há falar-se em simulação, afinal seguiu-se a letra da lei, a despeito da artificialidade. Analisar o conceito de simulação sob essa lente restritiva significa, por via indireta, restringir a atuação do fisco; permitir que o sujeito passivo, a despeito do exercício de atividade empresarial, cubra-se com o manto da isenção. O que, além de ilegal, vai de encontro ao princípio da livre concorrência e ao cumprimento do dever fundamental de pagar tributos.

Arranjo tributário simulado, artificioso, com vistas a transparecer para o fisco inoportunidade de ilegalidade ou descumprimento dos requisitos previstos no artigo 14 do CTN, e artigo 12 e parágrafos da Lei nº 9.532, de 1997. Agir com consciência e vontade, e modificar características essenciais da ocorrência do fato gerador, as quais impactam na redução do montante devido de tributo, é conduta que atrai a incidência da multa qualificada, prevista no art. 44, § 1º, da Lei 9.430, de 1996 c/c art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

Súmula CARF n.º 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

**IRPJ. REFLEXO. CSLL**

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em relação à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

**IRPJ. REFLEXO. PIS. COFINS**

Infração reflexo decorrente da cassação do benefício da isenção de IRPJ e CSLL. A incidência não cumulativa alcança as pessoas jurídicas que apuram o imposto de renda com base no lucro real.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2006, 2007

**PRODUÇÃO DE PROVAS. PERÍCIA.**

Nos termos do arts. 18 e 28 do Decreto n.º 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993, aplicável também ao julgamento em segunda instância, a autoridade julgadora determinará, de ofício ou a requerimento da defesa, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, e indeferirá, de forma fundamentada, as que considerar prescindíveis.

**COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL. ATIVIDADE CONTÁBIL**

O questionamento quanto à competência do Auditor Fiscal para lavrar auto de infração é matéria pacificada no âmbito deste CARF nos termos da Súmula Vinculante CARF n.º 8: “O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer dos recursos voluntários e, no mérito, dar-lhe provimento parcial, tão somente para excluir a responsabilidade solidária dos sujeitos passivos: Adriana Gonçalves de Assis Andrade, Leide Luiza de Castro Moreira Andrade, João Bosco Drummond Andrade, Gilberto Batista de Almeida e Thales Batista de Almeida.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente). - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

## Relatório

SIM-INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL, já qualificado nos autos, interpôs recurso voluntário em face do Acórdão 02-37.230, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ em Belo Horizonte/MG, em 30 de janeiro de 2012.

2. Trata-se de lançamentos de ofício de Contribuição para o PIS/PASEP (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) referentes aos anos-calendário 2006 e 2007, no montante consolidado de R\$ 9.347.449,25, incluídos principal, juros de mora e multas de ofício de 150%.

3. Os lançamentos ocorreram em razão da suspensão da isenção tributária prevista no art. 15, da Lei nº 9.532, de 1997, por meio do Ato Declaratório Executivo (ADE) DRF/BH nº 60, de 31 de março de 2011, nos autos do processo nº 15504.018796/2010-33, apenso a este (e-fls. 4.494).

4. Portanto, nesses autos devem ser analisada a suspensão da isenção e os lançamentos dela decorrentes.

## Suspensão da isenção

5. A seguir, transcrevo trechos do Termo de Constatação e Notificação Fiscal, de 08.11.2010, que ensejaram a suspensão da isenção (e-fls. 3-22 do processo apenso):

De acordo com seu estatuto, a SIM - Instituto de Gestão Fiscal, é uma pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos.

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 disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, de que trata o art. 15 da Lei nº9.532, de 10 de dezembro de 1997.

### HISTÓRICO DA ASSOCIAÇÃO - SIM-INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL

A empresa TECNICONTA LTDA-ASSESSORIA E TÉCNICAS CONTÁBEIS, 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. Seus sócios eram: Nilton de Aquino Andrade, contador, Paulo Henrique Barbosa, contador e a empresa Plano Informática Ltda, representada pelos sócios: Cláudio de Paula Pereira, analista de sistemas e Nelson Batista de Almeida, analista de sistemas.

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, Nelson Batista de Almeida e Sinval Drummond Andrade 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."

No dia 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 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 contactado vários especialistas e chegado 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 do original)

Conforme esta mesma ata **decidiu-se 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.** (Grifo nosso)

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. ....e que previa o dia 01 de janeiro de 2003** para o inicio efetivo das atividades do novo Instituto." (Grifo nosso)

[...]

#### CONCLUSÕES DA AUDITORIA FISCAL

1. 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 públicos" 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 15 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.

2. **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, nas áreas administrativa, econômico-financeira, tributária-fiscal, tecnológica, ambiental, educacional e social, de capacitação e preparação de profissionais a elas vinculados **colocando-os à disposição dos que a remuneram para tal.**

3. 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.

[...]

6. Conforme estatuto de transformação os únicos sócios da empresa SIM- Sistemas de Informação de Municípios Ltda eram os Srs. Nilton de Aquino Andrade, Nelson Batista de Almeida e Sinval Drumond Andrade, 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.

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

[EMPRESA GRUPO SIM S/C LTDA.; 3D PARTICIPAÇÕES LTDA./AIL-ASSESSORIA DE INFORMÁTICA E LOGÍSTICA; TRAJETO LTDA.]

[...]

8. Sr. Sinval Drumond Andrade tem 20% do capital da empresa TRAJETO LTDA, enquanto sua esposa, a Sra. Cleide Maria de Alvarenga Andrade, participa com 80% do capital desta empresa. No ano de 2006 a empresa Trajeto Ltda recebeu R\$ 110.000,00 e no ano de 2007 recebeu R\$ 707.487,86 por prestação de serviços à **SIM - INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL**.

9. A Sra. Leide Luiza de Castro Moreira Andrade, ex-esposa do Sr. Nilton de Aquino Andrade participa com 80% da empresa Excelência Contábil, que no ano de 2006 recebeu R\$ 495.487,87 e no ano de 2007 recebeu R\$ 750.000,00 por prestação de serviços à **SIM - INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL**.

10. Constatamos que a empresa Excelência Contábil, cujo objeto conforme cadastro da SRFB é atividades de contabilidade, não prestou serviços a nenhuma outra empresa, ou seja, a sua receita nos anos de 2006 e 2007 foi exclusivamente composta de pagamentos efetuados pela **SIM - INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL**.

11. Constatamos que a empresa Excelência Contábil tem ainda, dentre outros, como sócios as seguintes pessoas físicas: Robinson Carlos Miranda Pereira, Adélia Martins de Aguiar, Luiz Antonio da Silva, Paulo César de Souza e Simone Araújo Sousa que também constam como funcionários da **SIM - INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL**, nos anos de 2006 e 2007, conforme DIRF-Declaração de Imposto de Renda na Fonte, sob o código 1708-Remuneração de Pessoa Jurídica entregue RFB pela associação.

12. A Sra. Cleide Maria de Alvarenga Andrade, esposa do Sr. Sinval Drumond Andrade, também é responsável pela contabilidade da associação - **SIM -INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL**.

13. Constatamos que a empresa EDITORA SIM LTDA, tem como sócios: Sr. THALES BATISTA DE ALMEIDA, irmão dos sócios do contribuinte sob fiscalização: **SIM - INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL**, Sra. CLEIDE MARIA DE ALVARENGA ANDRADE, esposa do Sr. Sinval Drumond Andrade, associado do SIM e Sra. LUCIANE VEIGA BORGES DE ALMEIDA, funcionária do SIM.

14. Constatamos ainda que a empresa EDITORA SIM LTDA, cujo objeto conforme cadastro da RFB é atividade de edição de livros, não prestou serviços a nenhuma outra empresa, ou seja, a sua receita nos anos de 2006 e 2007 foi exclusivamente composta do pagamento efetuado pela **SIM - INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL**.

15. Constatamos ainda que no cadastro da Receita Federal as empresas abaixo tem registrado o mesmo endereço do contribuinte sob fiscalização: **SIM - INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL**, ou seja, Av. Prudente de Moraes, 287 no bairro: Cidade Jardim em Belo Hte/MG.

16. Conforme tabela abaixo temos ainda que os associados fundadores e diversos funcionários da **SIM - INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL** tem participação em empresas que prestam serviços exclusivamente para a fiscalizada, **SIM -INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL:**

[...]

17. 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 tem em torno de 80% da receita declarada em DIPJ recebida desta mesma "instituição":

[...]

19. Para justificar despesas/custos na sua escrituração contábil, a fiscalizada utiliza-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.

20. 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 da SIM e que prestam serviços exclusivamente à SIM.

21. 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.**

23. 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.

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

25. 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.

26. 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.**

27. 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 (RIR199, 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**".

28. No caso, a associação **SIM**, como já dito, envolveu-se, deliberada e decisivamente, em operação triangular - que implicou burla ao Fisco - redução ou subtração 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.

29. 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 redada pela (sic) LC 104/01).

[...]

32. 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**.

33. Este vínculo teria como principal objetivo reduzir drasticamente o superávit da fiscalizada, visto que faturou R\$ 19.648.246,96 (em 2006) e R\$ 27.504.177,00 (em 2007). No mesmo período os custos para operacionalização da associação foram de R\$ 20.670.110,26 e R\$ 27.820.995,49, apurando-se déficit de 5,20% e 1,15%, respectivamente.

34. 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 n.º 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.

35. 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.

41. 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.º 8.666/93 alterado pela Lei n.º 9.648, de 1998, de 21/06/1993.

[...]

43. 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 ócios 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.

6. Cientificado do Termo de Constatação e Notificação Fiscal em 08.11.2010, o recorrente apresentou impugnação em 09.12.2010 com as seguintes alegações, em síntese (e-fls. 51-57):

- i) o instituto, por dedicar-se à atividade de caráter de pesquisa, estudo e difusão da contabilidade pública em todos seus níveis e cobrar para implementação de seu desiderato associativo, jamais poderia ser tido como atividade empresarial;
- ii) a discriminação simplificada dos serviços prestados em suas notas fiscais, bem como o discursos das partes no ato de transformação não lhe retira a característica de associação sem fins lucrativos;
- iii) o fato de os associados fundadores terem participação em empresas com fins lucrativos que prestaram serviços ao instituto não é suficiente para enquadrá-lo como entidade imune;

- iv) as despesas incorridas pelo instituto foram necessárias ao seu funcionamento e fizeram que ele cumprisse seu desiderato social;
- v) a modalidade de dispensa de licitação é requisito legal, não sendo da vontade da entidade;
- vi) caso seja exarado ADE suspendendo a imunidade ou isenção tributária, ele jamais poderia ter efeitos retroativos;

7. A impugnação foi julgada improcedente por meio Despacho Decisório n.º 523 - DRF/BHE, de 31.03.2011, conforme ementa abaixo transcrita (e-fls. 78-86):

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 n.º 9.532, de 10/12/1997, quando não atendidos os requisitos legais.

8. Com fundamento no referido Despacho Decisório a Delegada da Receita Federal em Belo Horizonte emitiu o Ato Declaratório Executivo DRF/BHE n.º 60, de 31 de março de 2011, abaixo transcrito, com ciência do contribuinte em 12.04.2011 (e-fls. 88):

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DRF/BHE n.º 60, de 31 de março de 2011.

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

A DELEGADA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM BELO HORIZONTE, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelos arts. 295 e 307 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF no 587, de 21/12/2010, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 23/12/2010, e considerando o disposto nos arts. 9º, § 10, e 14 do Código Tributário Nacional — CTN (Lei n.º 5.172, de 25/10/1966), no art. 32 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, no art. 15 da Lei n.º 9.532, de 10/12/1997, no art. 174 do Regulamento do Imposto de Renda — RIR, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26/03/1999, e o que consta no Despacho Decisório n.º 523 -DRF/BHE, de 31/03/2011 e no Termo de Constatação e Notificação Fiscal expedido em 08/11/2010, no processo administrativo n.º 15504.018796/2010-33, 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 n.º 9.532/1997, à pessoa jurídica SIM — INSTITUTO DE GESTAO FISCAL, inscrita no CNPJ sob n.º 25.705.450/0001-00.

Art 2º - Que o termo inicial da suspensão ora declarada é o dia 1º de janeiro de 2006 e o termo final é o dia 31 de dezembro de 2007.

Art. 3º - Que a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias contados da ciência deste Ato Declaratório, 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 n.º 9.430, de 27/12/1996.

9. Cientificado da decisão, apresentou impugnação, em que reiterou os argumentos anteriores, acrescentou novos, alegou nulidade da suspensão e requereu perícia (e-fls. 648-655).

10. Em seguida o processo foi apensado a este processo e encaminhado à Delegacia de Julgamento da Receita Federal para julgamento em conjunto com o lançamento de ofício.

### **Lançamentos de ofício**

11. Em decorrência da suspensão da isenção foram lavrados autos de infração de IRPJ, CSLL, IR-Fonte, PIS e COFINS e apuradas as seguintes infrações:

- i) glosa de despesa não comprovadas (IRPJ e CSLL);
- ii) glosa de custos/despesas cujos serviços prestados não foram comprovados (IRPJ e CSLL)
- iii) falta de recolhimento de IRPJ/CSLL;
- iv) IR-Fonte sobre pagamentos a beneficiário não identificado e sem causa;
- v) IR-Fonte sobre pagamentos sem causa ou de operação não comprovada;

12. Houve ainda lavratura de termos de sujeição passiva solidária para os seguintes contribuintes: i) Nilton de Aquino Andrade, ii) Sinval Drummond Andrade, iii) Nelson Batista de Almeida, iv) Cleide Maria de Alvarenga Andrade, v) Luciane Veiga Borges de Almeida, vi) Adriana Gonçalves de Assis Andrade, vii) Leide Luiza de Castro Moreira Andrade, viii) João Bosco Drummond Andrade, ix) Gilberto Batista de Almeida e x) Thales Batista de Almeida.

13. Em sede de impugnação, o contribuinte questionou, em síntese, a validade do ADE de suspensão da isenção, bem como as infrações apuradas, multa de ofício e nulidade do feito. Houve ainda impugnação dos responsáveis solidários.

14. A Turma julgadora de primeira instância rejeitou as preliminares de nulidades alegadas, confirmou o Ato Declaratório Executivo DRF/BHE nº 60, de 2011, que suspendeu a isenção do recorrente; confirmou a responsabilidade solidárias de todos responsáveis arrolados; indeferiu pedido de perícia e manteve, na íntegra, as exigências de IRPJ, CSLL, IR-Fonte e a multa qualificada de 150%, conforme ementa abaixo transcrita:

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2006, 2007

**Preliminar de nulidade.**

Rejeita-se a preliminar de nulidade invocada pela defesa, quando não houve cerceamento do direito de defesa do autuado, 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.

**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 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.**

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.

**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.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

**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.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007

**EXIGÊNCIA DA CSLL.**

O desatendimento das condições para ter o direito à isenção do IRPJ implicará também a perda do direito à isenção da CSLL.

Reputadas não efetivas, as despesas 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.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2006, 2007

**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.**

A multa de ofício será qualificada, no percentual de 150%, conforme estabelece a lei, sempre que houver o intuito de fraude, devidamente caracterizado em procedimento fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

**JUROS DE MORA.**

Conforme expressa previsão legal, incidem juros de mora sobre todos os débitos tributários relativos aos impostos e contribuições de competência da União, calculados pela Taxa Selic.

15. Em sede de recurso voluntario o recorrente alega, em síntese:

**Nulidade**

- i) os artigos 12, §2º, 13 e 14 da Lei nº 9.532, de 1997, não podem fundamentar suspensão de isenção, somente lei complementar; cita Ação Direta de Inconstitucionalidade em seu favor (1.802-3 e 2.028);

ii) nulidade do ADE n.º 60, de 31.03.2011, por abuso de autoridade, em razão de ter sido exarado por autoridade incompetente, segundo a Portaria SRF n.º 1.398, de 2002 e, com efeito, nulidade da autuação;

iii) nulidade do auto de infração ou da notificação fiscal em razão de inabilitação absoluta do agente do fisco para executar trabalho de auditoria ou revisão contábil, sem ser Contador habilitado no Conselho Regional de Contabilidade;

### **Mérito**

iv) jamais incorreu em qualquer ilegalidade ou descumpriu aos requisitos do artigo 14 do CTN, bem como do artigo 12 e parágrafos da Lei n.º 9.532, de 1997;

v) dedicar-se à atividade de caráter de pesquisa, estudo e difusão de contabilidade pública em todos seus níveis e cobrar para implementação de seu desiderato associativo não pode ser tido como atividade empresarial; ademais todas as entradas foram e são aplicadas inteiramente no cumprimento de seus objetivos sociais;

vi) antes de ser Instituto já era dispensada de licitação por inexigibilidade;

vii) a alegação de que os associados fundadores do Sim-Instituto têm participação em sociedades com fins lucrativos que prestam serviços ao recorrente não são suficientes para suspender a isenção do Instituto; ademais, por necessário, os serviços foram prestados, o preço cobrado foi o de mercado; e as prestadoras serviços recolheram os tributos à Receita Federal do Brasil;

viii) a despeito de não estar obrigado a escriturar o LALUR, foi intimado a apresenta-lo antes da publicação do ADE que suspendeu a isenção; a base de cálculo do IRPJ e da CSLL jamais poderia ter sido determinada com base no superávit apurado pelo contribuinte no período fiscalizado;

ix) o fundamento legal utilizado para glosa de despesas não comprovadas não se subsume ao fato apresentado;

x) o valor de R\$ 1.438.000,00, referente à despesa não comprovada e pagamento não identificado, sofreu quatro penalidades: IR-Fonte, IRPJ e CSLL, PIS e COFINS e multa de 150%;

xi) todo material e comprovantes de pagamento, inclusive relativos ao Projeto de Pesquisa e Desenvolvimento, foram apreendidos pela Polícia Federal no curso da Operação Passárgada; fato comunicado à RFB e publicado em jornal de grande circulação;

xii) o art. 61 da Lei n.º 8.981, de 1995, que prevê alíquota de 35%, não pode ser utilizado como substituição tributária, tampouco como penalidade travestida de

IR-Fonte; a situação se transforma em *bis in idem* com a aplicação da multa qualificada de 150% e a tributação dos mesmos valores pelo IRPJ e CSLL;

xiii) em se tratando fraude e simulação a prova deve ser cabal e irretorquível, o que não foi feito pelo fisco em relação eventos apurados;

xiv) não há ilegalidade nas despesas de prestação de serviços glosadas, tampouco nos prestadores de serviços;

xv) a apuração do lucro real se deu de forma trimestral, não se levando em conta o prejuízo contábil ou déficit do período anterior; ademais, não se deve apurar o lucro real por amostragem;

xvi) no ano de 2006, o lucro trimestral é prejudicial ao contribuinte, na medida em que durante todo o ano ele sofrera prejuízo;

xvii) no quarto trimestre de 2007, o valor da infração não foi de R\$ 3.314.081,62, o valor tributado deveria ser de R\$ 1.946.605,67, sob pena de *bis in idem* nesta competência;

xviii) tomou-se com base de cálculo da CSLL, em setembro de 2006, o valor de R\$ 1.061.758,32 e não o de R\$ 789.000,00, como no IRPJ;

xix) não há razão jurídica plausível para a multa de 150%, uma vez que é ilegal e inconstitucional; com efeito, a falta de recolhimento somente admite a multa de mora;

xx) são improcedentes os juros de mora pela taxa Selic;

xxi) requer perícia, designa perito e quesitos;

xxii) por fim, requer a insubsistência do auto de infração e, eventualmente, a redução da autuação e da multa de ofício.

16. Após a interposição do recurso voluntário, o recorrente colacionou aos autos, cópia integral de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais em 20.06.2006, em que foi reconhecido “como notadamente qualificado o serviço contábil prestado pela requerente ao Município de Mariana/MG, pelo que não se cogita de qualquer irregularidade ou prejuízo ao erário por ter sido a requerente contratada sem prévia licitação” (e-fls. 4.704-4.722).

17. Já em sede de recurso voluntário, nos termos do Acórdão 3402-01.842, de 18.07.2012, foi declinada a competência deste feito da 3ª Seção para a 1ª Seção deste CARF; e, nos termos da Resolução 1102-000.315, de 25.03.2015, o processo foi encaminhado da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção para esta Turma.

18. Cientificados os responsáveis solidários do acórdão da decisão de primeira instância, nos termos da Resolução nº 1201-000.525, de 26.07.2018, proferida nos autos do

processo principal de IRPJ e CSLL, os autos retornaram ao CARF, desta feita, com recurso voluntário dos responsáveis solidário, apresentado em conjunto, com as seguintes alegações, em síntese:

- i) inexistência de responsabilidade solidária à luz dos fatos reais e do direito positivo, assim como a não configuração de grupo econômico;
- ii) o grau de parentesco não configura hipótese de atribuição de responsabilidade tributária;
- iii) a presunção fiscal é presunção simples, portanto, para fins de autuação e imposição de penalidades, como a hipótese dos autos, deve ser provada;
- iv) o legislador ordinário ao determinar a aplicação de solidariedade na seara tributária violou a CR/88 e ainda o CTN, porquanto não há nesse diploma legal qualquer disposição que verse acerca da responsabilização solidária de pessoas físicas por débito de pessoa jurídica não pertencente, não sendo válida a invocação de grupo econômico;
- v) a simples vinculação entre pessoas jurídicas não é suficiente para a atribuição da sujeição passiva atinente à configuração de grupo econômico;
- vi) 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;
- vii) 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;
- viii) a autuação foge aos princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade e proporcionalidade, e resulta em caráter confiscatório quando impõe a aplicação de multa em percentual superior a 100% do tributo, conforme entendimento do STF;
- ix) por fim, requer o provimento do recurso para cancelar o crédito tributário imputado aos recorrentes e, subsidiariamente, reconhecimento do efeito confiscatório das multas aplicadas e ilegitimidade passiva dos recorrentes.

19. É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

20. Os pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário do contribuinte foram analisados por ocasião da Resolução nº 1201-000-525, de 26.07.2018, razão pela qual dele

conheço.

21. O recurso voluntário dos responsáveis solidário também é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual também dele conheço.

22. Inicialmente, oportuno observar que esta Turma já se manifestou sobre esta matéria em relação a este mesmo contribuinte no Acórdão nº 1201-0001.856, de 16 de agosto de 2017, da lavra do eminente Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, conforme ementa abaixo transcrita:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**

Anocalendarário: 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 nº 2).

**IRPJ. CSLL. ASSOCIAÇÃO. ISENÇÃO. CONDIÇÕES.**

Para o gozo da isenção, as associações civis devem prestar os serviços para os quais foram instituídas, colocandoos 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 n.º 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.

23. Cinge-se a controvérsia a analisar, em preliminar, nulidade do ADE n.º 60, de 2011; validade dos artigos 12, §2º, 13 e 14 da Lei n.º 9.532, de 1997, para fundamentar a suspensão de isenção; capacidade do agente do fisco para lavrar auto de infração, pedido de perícia; e, no mérito, as infrações apuradas, multa qualificada, responsabilidade solidária e aplicação de juros de mora pela taxa Selic. Em seguida, a responsabilidade solidária.

24. Passo ao exame das preliminares.

**Preliminares****Pedido de perícia**

25. A recorrente postulou perícia para fins de “se apurar a verdade real tributária” da sociedade, ou seja, “quanto efetivamente ela deve”.

26. Nos termos do arts. 18 e 28 do Decreto n.º 70.235<sup>1</sup>, de 1972, com redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993, aplicável também ao julgamento em segunda instância, a autoridade

---

<sup>1</sup> Cf. Decreto n.º 70.235, de 1972.

Art. 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, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993). [...] Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993).

juizadora determinará, de ofício ou a requerimento da defesa, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, e indeferirá, de forma fundamentada, as que considerar prescindíveis.

27. É o caso. O feito está bem instruído com os elementos necessários para o julgamento. Portanto, por entender prescindível, indefiro o pedido de perícia.

### **Incapacidade do Auditor Fiscal para trabalhos relacionados à atividade contábil**

28. Alega o recorrente nulidade da notificação fiscal e do auto de infração em razão de inabilitação absoluta do Auditor Fiscal para executar trabalho de auditoria ou revisão contábil por não ser Contador habilitado no Conselho Regional de Contabilidade.

29. O questionamento quanto à competência do Auditor Fiscal para lavrar auto de infração é matéria pacificada no âmbito deste CARF nos termos da Súmula Vinculante CARF n.º 8: “*O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador*”. Nesses termos, rejeito a preliminar suscitada.

### **Exigência de lei complementar para fundamentar suspensão de isenção**

30. O recorrente alega nulidade em razão de lei ordinária – artigos 12, §2º, 13 e 14 da Lei n.º 9.532, de 1997 – não poder fundamentar suspensão de isenção, somente lei complementar. Cita em seu favor ações diretas de inconstitucionalidade (1.802-3 e 2.028).

31. O Ato Declaratório Executivo DRF/BHE n.º 60, de 2011 suspendeu a aplicação dos benefícios de isenção de IRPJ e CSLL com fundamento nos arts. 9º, § 1º e 14 do CTN, art. 32 da Lei n.º 9.430, de 1996, art. 15 da Lei n.º 9.532, de 10.12.1997, art. 174 do RIR/99, tendo em vista o teor da Notificação Fiscal lavrada pela autoridade fiscal com ciência do contribuinte em 08.11.2010, e o Despacho Decisório n.º 523 DRF/BHE, de 31.03.2011.

32. Conforme constou do ADE, a isenção em questão está disciplinada pelo art. 15 da Lei n.º 9.532, de 1997:

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

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

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

33. Como se vê, para fazer jus à isenção do IRPJ e CSLL as associações civis devem prestar os serviços para os quais houverem sido instituídas e os colocar a disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. Devem ainda atender aos requisitos previstos no art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º, e no parágrafo único do art. 13 da Lei nº 9.532, de 1997, vigentes à época dos fatos, já com as limitações impostas pela Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1802, DJe de 03.05.2018:

Art. 12. ...

[...]

§ 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;
- d) **conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos**, contado da data da emissão, os **documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas**, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) **apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos**, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

[...]

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

[...]

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

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

~~Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vide ADIN Nº 1802)~~

34. Tem-se, portanto, como requisitos para fruição da isenção/imunidade: i) não remunerar, por qualquer forma, dirigentes pelos serviços prestados; ii) aplicar integralmente o

recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; iii) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades legais; iv) conservar pelo prazo de cinco anos comprovantes de receitas, despesas e de quaisquer atos ou operações modificadores sua situação patrimonial; e v) apresentar, anualmente, declaração de rendimentos.

35. A ADI n.º 1802, a despeito de considerar alguns dispositivos da Lei n.º 9.532, de 1997 inconstitucionais, conforme trecho da ementa abaixo transcrita, não alterou os requisitos explicitados acima:

**2. A necessidade de lei complementar para disciplinar as limitações ao poder de tributar não impede que o constituinte selecione matérias passíveis de alteração de forma menos rígida**, permitindo uma adaptação mais fácil do sistema às modificações fáticas e contextuais, com o propósito de velar melhor pelas finalidades constitucionais. Nos precedentes da Corte, **prevalece a preocupação em respaldar normas de lei ordinária direcionadas a evitar que falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade. É necessário reconhecer um espaço de atuação para o legislador ordinário no trato da matéria**

3. A orientação prevalecente no recente julgamento das ADIs n.º 2.028/DF, 2.036/DF, 2.228/DF e 2.621/DF é no sentido de que os artigos de lei ordinária que dispõem sobre o modo beneficente (no caso de assistência e educação) de atuação das entidades acobertadas pela imunidade, especialmente aqueles que criaram contrapartidas a serem observadas pelas entidades, padecem de vício formal, por invadir competência reservada a lei complementar. **Os aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tais como as referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo, continuam passíveis de definição por lei ordinária.**

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

5. Padece de inconstitucionalidade formal e material o § 1º do art. 12 da Lei n.º 9.532/97, com a subtração da imunidade de acréscimos patrimoniais abrangidos pela vedação constitucional de tributar. (Grifo nosso)

36. Entre os dispositivos acima que interessam ao caso em análise, somente o *caput* do art. 13, que trata da suspensão do benefício pela Receita Federal, e o art. 14, que trata do rito processual previsto no art. 32 Lei n.º 9430, de 1996, foram considerados inconstitucionais, por não terem sido veiculados por meio de lei complementar. Os demais, principalmente, o art. 12, §2º, que trata dos requisitos, permaneceram incólumes. Observou ainda o STF que continuam passíveis de definição por lei ordinária aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade (procedimentos de certificação, de fiscalização e ao controle administrativo), o que se aplica também, a meu ver, à isenção.

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

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

[...]

IV - cobrar **imposto** sobre:

[...]

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

[...]

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, asseguratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

[...]

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

I – **não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;** (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

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

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

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

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

38. Embora o art. 14 da Lei nº 9.532, de 1997 tenha sido declarado inconstitucional pela ADI nº 1.802 e faça referência ao art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, esse último artigo não o foi, portanto, permanece hígido no ordenamento jurídico, vedado ao CARF negar sua vigência<sup>2</sup>. Ademais, essa norma estabelece procedimentos de fiscalização, os quais, no entendimento do STF, podem ser disciplinados por lei ordinária; garante ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa; bem como determina obediência aos requisitos e condições previstos no CTN. Veja-se:

Suspensão da Imunidade e da Isenção

Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.

§ 1º **Constatado que entidade beneficiária** de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal **não está observando**

<sup>2</sup> PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

[...]

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

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

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

**requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.**

§ 2º A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.

§ 3º **O Delegado** ou Inspetor da Receita Federal **decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência**, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

§ 4º Será igualmente expedido o ato suspensivo se decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§ 5º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração.

§ 6º **Efetivada a suspensão da imunidade:**

I - a entidade interessada poderá, no **prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação** ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente;

II - **a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração**, se for o caso.

§ 7º A impugnação relativa à suspensão da imunidade obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal.

§ 8º A impugnação e o recurso apresentados pela **entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado.**

§ 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.**

**§ 10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência.**  
(Grifo nosso).

39. Resumidamente temos o seguinte rito:

i) **notificação fiscal**: constatado que entidade beneficiária de imunidade/isenção não observou requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício;

ii) **alegações da entidade**: a entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias;

iii) **ato declaratório**: o Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações; no caso de improcedência, expedirá ato declaratório suspensivo do benefício e dará ciência à entidade;

iv) **impugnação do ADE e lavratura de auto de infração**: suspensa a imunidade/isenção: i) a entidade poderá apresentar impugnação, **sem efeito suspensivo**, em face do ADE perante a Delegacia da Receita Federal de

Julgamento; ii) a fiscalização poderá lavrar auto de infração, se for o caso;

v) **juízo em conjunto do ADE e auto de infração**: lavrado auto de infração, as impugnações em face do ADE e do crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

40. No caso em análise, nos autos do processo n.º 15504.018796/2010-33, a recorrente tomou ciência em 08.11.2010 da Notificação Fiscal em que foram relatados os fatos da suspensão do benefício de isenção tributária, a partir de 01.01.2006 até 31.12.2007 (e-fls. 25) e apresentou alegações em 09.12.2010 (e-fls. 51). Ato seguinte, por considerar tais alegações intempestivas, o Delegado da Receita Federal em Belo Horizonte lavrou o ADE n.º 04, em 19.01.2011 (e-fls. 66).

41. Posteriormente, em função de erro na contagem do prazo para apresentação de alegações, o ADE n.º 04, de 2011 fora declarado nulo pelo ADE n.º 59, de 2011, e emitido o ADE n.º 60, de 2011, para suspender o benefício de isenção tributária, a partir de 01.01.2006 até 31.12.2007, com ciência do contribuinte em 12.04.2011 (e-fls. 87-90).

42. Suspensa a isenção foram lavrados autos de infração com ciência do recorrente em 06.10.2011 e dos responsáveis solidários em 13.12.2011 e o processo n.º 15504.723875/2011-41, referente ao ADE de suspensão, foi apensado a este feito (e-fls. 4.494), conforme determina o § 9º, do art. 32, da Lei n.º 9.430, de 1996.

43. Ante o exposto, a despeito de a ADI n.º 1.802 ter declarado inconstitucional o *caput* do art. 13 e o art. 14 da Lei n.º 9.532, de 1995, o §2º do art. 12 dessa mesma lei, que trata dos requisitos da suspensão, permaneceu incólume. Ademais, conforme visto acima, tanto a competência para suspensão da isenção/imunidade quanto os requisitos para sua fruição constam dos arts. 9º, § 1º e 14 do CTN, norma recepcionada no ordenamento jurídico como lei complementar, os quais foram utilizados como fundamento no ADE n.º 60.

44. Nesse sentido, rejeito a preliminar suscitada.

#### **Nulidade do ADE n.º 60, de 31.03.2011, por abuso de autoridade**

45. Alega ainda o recorrente nulidade do ADE, por abuso de autoridade, em razão de ter sido exarado por autoridade incompetente. Sustenta, nos termos da Portaria SRF n.º 1.398, de 2002, que o instrumento da suspensão deve ser “*Ato Declaratório Suspensivo*” e não “*Ato Declaratório Executivo*”, o qual deve ser exarado por Delegado da Delegacia da Receita Federal de Fiscalização (DEFIC) e não por outro Delegado da Receita Federal.

46. Como visto acima, o § 3º do art. 32 da Lei n.º 9.430, de 1996, atribui competência ao “*Delegado ou Inspetor da Receita Federal*” para decidir sobre a “*procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade*”.

47. Em consonância com o referido mandamento legal, a Receita Federal emitiu a Portaria SRF n.º 1.398, de 2002 nos seguintes termos:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal (SRF), aprovado pela Portaria MF n.º 259, de 24 de agosto de 2001, considerando o disposto no art. 140 do Regimento Interno da SRF, aprovado pela Portaria no 259, de 2001, e **tendo em vista o disposto no art. 32 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996**, resolve:

**Art. 1º Nos procedimentos fiscais de competência de Delegacia da Receita Federal de Fiscalização (Defic)**, de que decorrer suspensão de imunidade tributária em virtude de falta de observância de requisitos legais, procedida em conformidade com o disposto no art. 32 da Lei no 9.430, de 1996, **o ato declaratório suspensivo do benefício**, de que trata o § 3º desse artigo, será de competência do Delegado da Defic.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

48. O fato de a Portaria SRF n.º 1.398, de 2002 fazer referência a *ato declaratório suspensivo do benefício* e atribuir competência ao Delegado da DEFIC não significa que a nomenclatura do ato seja a pretendida pelo recorrente, tampouco que outros Delegados da Receita Federal não tenham a competência designada por lei.

49. Primeiro, o nome do ato não tem poder de modificar a sua essência, o que importa é o seu teor. Segundo, atribuir à Portaria uma restrição não existente na lei, na espécie, significa uma inversão de valor. Nos autos da ADI 1802, o STF pontuou a necessidade e a “*preocupação em respaldar normas de lei ordinária*” direcionadas a evitar que falsas instituições sejam favorecidas pela imunidade/isenção. É o caso. O § 3º do art. 32 da Lei n.º 9.430, de 1996, atribui competência tanto ao “*Delegado*” quanto ao “*Inspetor*” da Receita Federal para tratar da matéria. Portanto, não há falar-se em nulidade, tampouco abuso de autoridade, em razão de ter sido exarado por autoridade incompetente.

50. Também rejeito a preliminar.

51. Indeferido o pedido de perícia e rejeitadas as preliminares passo ao exame do mérito.

## **Mérito**

### **Suspensão da Imunidade**

52. Ante a análise das constatações e apurações fiscais, bem como dos elementos colacionados aos autos, restou evidenciado o que segue.

53. A origem do Instituto SIM remonta-se ao ano de 1989, à época denominada SIM-Sistemas de Informatização de Municípios Ltda., composta pelos sócios TECNICONTA LTDA. ASSESSORIA E TÉCNICAS CONTÁBEIS, representada pelo sócio Nilton de Aquino Andrade e outro, e Plano Informática Ltda., representada pelo sócio Nelson Batista de Almeida e outro. Em 2001, com a 9ª alteração contratual, altera-se o quadro societário para Nilton de Aquino Andrade, Nelson Batista de Almeida e Sinval Drummond Andrade; a denominação social para

SIM-Sistemas de Informação de Municípios Ltda. e o nome fantasia para “GRUPO SIM”; o objeto social para prestação de serviços especializados de contabilidade pública e congêneres; e a sede para Av. Prudente de Moraes, 287, 4º Andar, Bairro Cidade Jardim, Belo Horizonte/MG (e-fls. 181-185).

54. Em **08/2002**, SIM-Sistemas de Informação de Municípios Ltda. em conjunto com Nilton de Aquino Andrade, Nelson Batista de Almeida e Sinval Drummond Andrade constituem a sociedade 3D Participações, posteriormente denominada Assessoria de Informática e Logística Ltda. (AIL), com capital social no valor de **R\$ 547.740,00** integralizado pelos sócios da seguinte forma: SIM, salas 401 a 405, 502, 607, 907, 908 e 2 vagas de garagem; os demais sócios, em moeda corrente e com as salas 406 a 411. As salas e as vagas de garagem têm o mesmo endereço da SIM-Sistemas de Informação de Municípios Ltda. O contrato social é assinado pelos sócios e pelas esposas, respectivamente, Leide Luiza de Castro, Luciane Veiga Borges de Almeida e Cleide Maria de Alvarenga (e-fls. 2.316-2.320). A sociedade tem como objeto social a realização de participações e investimentos em outras empresas e comércio de livros didáticos.

55. Em **09/2002** a sociedade 3D altera o objeto social para: realização de participações e investimentos em outras empresas; comércio de livros didáticos; pesquisa de soluções administrativas e contábeis na área pública; desenvolvimento organizacional de instituições públicas; desenvolvimento, manutenção e suporte técnico em programas de computador; cursos e treinamentos. Em **11/2002** o capital social é aumentado para R\$ 825.000,00 mediante integralização em moeda corrente pelos sócios pessoas físicas e 2 veículos, instalações e máquinas e equipamentos pela SIM (e-fls. 2.321-2323).

56. Em **09.12.2002**, SIM-Sistemas de Informação de Municípios Ltda. transforma-se no SIM-Instituto de Gestão Fiscal, conforme ata de assembleia que viria a ser registrada em Cartório no dia **26.12.2002**, tendo como fundadores Nilton de Aquino Andrade (presidente), Nelson Batista de Almeida (vice-presidente) e Sinval Drummond Andrade (vice presidente).

57. Conforme consta do trecho da ata abaixo transcrito, ao transformar a SIM. Ltda. em SIM Instituto e manter o “*mesmo escopo e objeto de prestação de serviços*”, no entanto revestido de instituto, é evidente o desvio de finalidade. Mas não é só. Para confirmar a real intenção dos sócios em continuar a exercer a mesma atividade, todavia sob o manto de um instituto que lhe garantiria a isenção do IRPJ e CSLL, as palavras do sócio Nilton de Aquino, já na condição de Presidente eleito do Instituto, falam por si só: “*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.*” Cita ainda que o “*esquema dessa transformação*” poderá chegar à criação de uma “Academia de Gestão Fiscal” e que esse é “*o futuro almejado para o Grupo Sim*”. Em seguida determinou a legalização da documentação e assinalou como data para o início efetivo das atividades do Instituto 01.01.2003. Veja-se:

Aos nove dias do mês de dezembro do ano de dois mil e dois, **na Avenida Prudente de Moraes n. 287 – 4º andar**, reuniram-se os sócios detentores de cem por cento do capital social da empresa SIM - SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DE MUNICÍPIOS LTDA, **com sede no mesmo endereço** [...]. Encontram-se presentes NILTON DE AQUINO

ANDRADE, [...], NELSON BATISTA DE ALMEIDA, [...] SINVAL DRUMMOND ANDRADE [...]. Sinval abriu a reunião[...]. Informou haver contactado vários especialistas chegando à conclusão que o melhor seria a transformação da atual SIM-Sistemas de Informação de Municípios Ltda 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.** Usando da palavra, eu Nelson **explanei o esquema dessa transformação partindo do que é hoje e chegando ao que poderá ser futuramente, com a criação de uma Academia de Gestão Fiscal,** capaz de fornecer cursos de formação de pessoal para gerir as atividades administrativas públicas, desde a contabilidade, passando pelo sistemas de compras, patrimônio, almoxarifado, frotas, controle interno, chegando às receitas próprias, ao controle da saúde e da educação, e que **esse é o futuro almejado para o Grupo Sim.** [...] Reabrindo a reunião, Nilton tomou a palavra e colocou em votação [...] Passou a exercer a direção dos trabalhos na qualidade de Presidente [...] 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.** Informou que a **legalização dos documentos ficavam a cargo do Vice-presidente de Administração e Finanças** e que previa o dia **01 de janeiro do ano de 2003** para o início efetivo das atividades do novo Instituto. (Grifo nosso, e-fls. 186-190)

58. Com a estrutura planejada, em **16.12.2002** a sócia SIM-Sistemas de Informação de Municípios Ltda. retira-se da sociedade 3D e transfere suas quotas para os sócios remanescentes Nilton de Aquino Andrade, Nelson Batista de Almeida e Sinval Drummond Andrade. Desta feita, tendo transferido todo patrimônio para a 3D e cedido para os sócios dessa sociedade que, coincidentemente, são os mesmos da SIM, a sociedade se transforma em Instituto, nos termos assembleia realizada em 09.12.2002, conforme visto acima (e-fls. 2.326-2.328).

59. Em 02.01.2003 o decidido em assembleia é colocado em prática mediante a celebração de contratos de franquia e locação entre SIM-Instituto e 3D Participações Ltda.

60. Em ambos os contratos, 3D Participações Ltda. é representada por Sinval Drummond Andrade (vice presidente do SIM-Instituto) e SIM-Instituto, por Nilton de Aquino Andrade (presidente do SIM-Instituto).

61. No contrato de franquia e de locação SIM-Instituto (franqueado/contratante) deve pagar R\$ 35.000,00 e R\$ 70.000,00 mensais, respectivamente, por tempo indeterminado, à 3D Participações Ltda. (franqueador/contratada) pelo direito de comercializar as marcas GRUPO SIM, ACADEMIA DE GESTÃO FISCAL, EDITORA SIM e MÉTODO SIM, e de locação pelos softwares SISTEMA INTEGRADO DE INFORMAÇÕES MUNICIPAIS e SISTEMA DE GESTÃO EM SAÚDE (e-fls. 475-487).

62. Na espécie, basta verificar o “antes” e o “depois”, ou o filme completo, se assim preferir, para se constatar que a transformação da sociedade SIM em instituto tratou-se de um arranjo

tributário simulado, mediante utilização do manto da isenção, para evitar recolhimento de IRPJ e CSLL no Instituto e permitir que associados recebessem remuneração indireta via sociedades das quais eram sócios ou tinham ligação.

63. Conforme apurou a fiscalização, é nítido que o recorrente para justificar despesas/custos na sua escrituração contábil, utiliza-se, em regra, de documentos emitidos por sociedades *ligadas*, ou seja, documentos de sociedades cujos sócios eram associados fundadores da própria SIM, ou seus familiares, ou ainda funcionários da própria SIM. É dizer, como o recorrente é uma associação e como tal não pode remunerar seus associados, a remuneração ocorre por via indireta, mediante pagamento pelos serviços prestados por essas sociedades. O que configura simulação. Voltaremos à questão da simulação mais adiante.

64. Na espécie, ao transferir recursos do Instituto para os associados/familiares e pessoas ligadas, mediante *pagamento de serviços prestados*, o recorrente incorreu em motivo de perda do benefício previsto tanto nas alíneas "b" do §2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, quanto no inciso II do art. 14 do CTN que determinam a aplicação integral dos seus recursos "*na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais*". Uma vez que os fatos elencados caracterizam pagamento indireto, o recorrente descumpriu também o mandamento legal que veda a remuneração de dirigente por *qualquer forma*. Tudo isso, sem olvidar do exercício da atividade empresarial. Tais fatos não passaram despercebidos pela autoridade fiscal. Veja-se:

26. 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.**

27. **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".

[...]

29. 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 Lei (sic) LC 104/01).

34. 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.

35. 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**. (Grifo nosso)

65. Nessa mesma trilha, amparada no desvio de finalidade, caminhou a decisão de piso.

Nesse sentido, foram oportunas as diversas observações feitas pela Fiscalização tanto no TCNF como no TVF, notadamente que as receitas do SIM advêm da mera prestação de serviços contábeis e congêneres, o que se verifica de notas fiscais e contratos firmados com prefeituras municipais.

Não se pode deixar de notar que é uma impropriedade de finalidade que uma instituição, formalmente constituída como associação sem fins lucrativos, exerça atividade de prestação de serviços comuns às empresas privadas. Essa impropriedade teve início quando houve a transformação da empresa SIM – Sistemas de Informação de Municípios Ltda para a entidade SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL. Nesse ato, os únicos sócios daquela empresa passaram a ser os fundadores desta nova entidade.

Ocorre que, como já se disse, essas associações atuam de forma complementar à atividade estatal, prestando serviços e satisfazendo necessidades que ordinariamente estão a cargo do poder público, e nunca exercendo atividade meramente comercial.

Em suma, a Fiscalização caracterizou muito bem o desvio de finalidade do SIM que, embora constituído formalmente como associação civil, sem fins lucrativos, é, na verdade, uma sociedade empresária.

Vale reforçar que para a concessão da isenção discutida, já no “*caput*” do dispositivo legal já mencionado foram estabelecidas duas condições básicas, quais sejam, primeiro, à entidade é vedada a finalidade lucrativa (comercial); e os seus serviços, previstos no seu objeto social, devem estar disponíveis somente para os associados.

66. Em relação ao argumento da autoridade fiscal no sentido de que a dispensa de licitação seria “*mais um dos motivos*” para a transformação em instituto sem fins lucrativos, sustenta o recorrente que antes de ser instituto já era dispensado de licitação por inexigibilidade, para tanto cita pronunciamentos do Tribunal de Contas de MG e do Tribunal de Justiça de MG em seu favor.

67. Como pontuado pela fiscalização, esse foi apenas *um dos motivos* aventados, e, embora não seja o mais robusto se comparado aos demais, não deixa de ser verdadeiro, pois, nos termos do inciso XIII do art. 24 da Lei nº 8.666, de 1993, é inexigível a licitação para institutos sem fins lucrativos:

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;

68. Na verdade, o argumento do recorrente advoga em seu desfavor, uma vez que a tese alegada precisa apoiar-se em pronunciamento de Tribunais administrativos e judiciais para sua comprovação. Por outro lado, como instituto sem fins lucrativos, a lei militar a seu favor, e dispensaria qualquer questionamento, salvo quanto à idoneidade do instituto.

69. Ante o exposto, considero correta a suspensão do benefício da isenção do IRPJ e CSLL, nos termos do Ato Declaratório Executivo DRF/BHE n.º 60, de 2011, uma vez que restou comprovado:

i) não aplicação integral de seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

ii) remuneração indireta, mediante transferência de recursos do Instituto para os associados/familiares e/ou pessoas ligadas, mediante operação simulada de pagamento de serviços prestados, conforme será visto mais adiante;

iii) exercício de atividade empresarial.

70. Nego provimento aos recursos voluntários em relação à matéria.

#### **Lançamentos de ofício – IRPJ e CSLL**

71. Conforme visto acima, o recorrente transferia recursos do Instituto para os associados/familiares e/ou pessoas ligadas, mediante operação simulada de pagamento de serviços prestados. Com efeito, a fiscalização efetuou lançamento de três infrações de IRPJ e CSLL: **i)** glosa de despesas não comprovadas, com o respectivo lançamento de IR-Fonte, conforme será visto mais adiante, decorrente de pagamento não identificado e sem causa; **ii)** glosa de despesas/custos lançadas na contabilidade respaldadas em notas fiscais cuja efetiva prestação do serviço não fora comprovada, com o respectivo IR-Fonte, decorrente de pagamento sem causa, e **iii)** lançamento de IRPJ e CSLL em decorrência da suspensão do benefício da isenção.

#### **Glosa de despesas não comprovadas**

72. A autoridade fiscal glosou o valor de R\$ 1.438.000,00 contabilizado no mês de dezembro de 2007 na conta PESQUISA E DESENVOLVIMENTO PRODUTOS (4.2.1.06.0057), parte integrante da conta DESPESAS GERAIS E ADMINISTRATIVAS (4.2.1.06) pelos motivos a seguir.

73. Em 18.04.2011 o recorrente foi intimado a apresentar: i) os documentos comprobatórios dos lançamentos efetuados na conta DIFERIDO (1.3.3.02) nos anos de 2006 e 2007; ii) comprovar a efetiva prestação dos serviços executados, mediante contratos, relatórios etc., e demais documentos que comprovassem o serviço executado no período relativo ao item anterior; iii) comprovar o efetivo pagamento dos valores discriminados nas respectivas notas fiscais, mediante cópia de cheque/TED/DOC e extrato bancário na data do respectivo débito.

74. Após três prorrogações de prazo, o recorrente informou o extravio de documentos e para comprovar o alegado apresentou publicação em jornal no sentido de que

não foram localizados os documentos relativos ao *Projeto de Pesquisa e Desenvolvimento de Produtos lançados na conta 1.3.3.02- Diferido, nos anos de 2006 e 2007*. O que leva a administração a concluir que foram extraviados, provavelmente na busca e apreensão judicial efetuada no Inquérito n.º 603 da Operação Pasárgada, hoje APN 626 com desmembramento para o Inquérito n.º 646 na Corte Especial do STJ, especialmente que há vários documentos que não foram devolvidos.

75. Ante o ocorrido, a autoridade fiscal intimou o contribuinte a apresentar: i) cópia do Termo de Apreensão lavrado pela Polícia Federal onde foram identificados os documentos apreendidos; ii) identificar o fornecedor dos serviços pagos, conforme conta bancos, tendo como contrapartida 1.3.3.02 - DIFERIDO nos anos de 2006 e 2007. 1.5.3; iii) justificar e informar o tipo de serviço executado e contabilizado como "Projeto de Pesquisa e Desenv. Produto" (1.3.3.02 - DIFERIDO nos anos de 2006 e 2007); iv) apresentar arquivo digital do extrato bancário das contas bancárias mantidas pela fiscalizada durante os anos de 2006 e 2007.

76. Em resposta, o recorrente informou não possuir cópia do termo de apreensão, "até porque o mesmo não foi conferido pela parte nos autos do inquérito n.º 603 da Operação Pasárgada". Informou ainda: "Foram vários fornecedores e a Fiscalizada não tem condição de identificar um a um, tendo em vista a quantidade dos mesmos. Especialmente por que não dispõe dos documentos tal como anunciado no item anterior. [...] Os serviços foram executados em projetos de pesquisa e desenvolvimento na área de contabilidade pública e congêneres."

77. Nesse contexto, ante a não apresentação de elementos probatórios para infirmar o apurado e, comprovada a transferência integral do saldo da conta do Ativo Diferido (1.3.3.02), no valor de R\$ 1.438.000,00 para a conta de despesas Pesquisa e Desenvolvimento de Produto (4.2.1.06.0057), no ano-calendário 2007, a autoridade fiscal glosou a despesa e lançou o IR-fonte decorrente de pagamento a beneficiário não identificado.

#### **Glosa de despesas/custos lançadas na contabilidade respaldadas em notas fiscais cuja efetiva prestação do serviço não fora comprovada**

78. Nos anos-calendário de 2006 e 2007 o recorrente registrou em sua contabilidade diversos custos/despesas os quais foram considerados "inexistentes", em razão de "lançamento contábil amparado em documento, nota fiscal de favor e pela não comprovação da efetiva prestação dos serviços".

79. Segundo a fiscalização foram contabilizadas diversas despesas relevantes decorrentes de serviços prestados por sociedades que têm o mesmo endereço da recorrente, os sócios são associados da recorrente, seus parentes ou cônjuges e a maior parte das receitas declaradas dessas sociedades prestadoras de serviços são oriundas exclusivamente do Instituto SIM.

80. Argumenta a fiscalização ter sido o negócio jurídico

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 n.º 9.532/1997 e com isto a desnecessária participação nas concorrências promovidas pelas prefeituras, clientes principais do instituto e ao final, a distribuição de rendimentos não tributados aos associados através das empresas ligadas, que se dizem prestadoras de serviços. (Grifo nosso)

81. Apurou-se que, das sete sociedades cujas notas fiscais de prestação de serviços foram glosadas, somente duas declararam ter funcionários. As outras cinco sociedades entregaram DIRF com informação "Não consta como declarante", o que confirma não haver funcionário para prestar os serviços que estavam discriminados nas notas fiscais emitidas em face do recorrente. O fato restou comprovado mediante a relação de empregados informados em GFIP, onde se apurou a existência de empregados somente em duas sociedades.

82. A maior parte dessas sociedades tem a quase a totalidade de suas receitas oriundas do Instituto e em torno de 80% dessas receitas é direcionado aos sócios mediante lucros distribuídos.

83. Os pagamentos desses serviços pelo Instituto ocorriam mediante transferências bancárias efetuadas ou cheques assinados pela associada Luciane Veiga Borges de Almeida, esposa de Nelson Batista de Almeida e sócia da Editora SIM Ltda., uma das sociedades prestadoras de serviço, cujas despesas foram glosadas e da qual recebe lucro distribuído. Tais 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.

84. No intuito de comprovar a efetiva prestação dos serviços pelas prestadoras de serviço, o recorrente elenca resumidamente as atividades que teriam sido executadas, e no caso específico da Editora SIM o faz de forma mais detalhada e conclui: "*Pelos inúmeros serviços, de produção gráfica foram emitidas as respectivas notas fiscais e foram pagas, tanto em cheque, quanto em transferências bancárias. Assim, não se pode dizer que a Editora não realizou os serviços para os quais foi contratada*". O recorrente, todavia, sequer menciona que tais pagamentos foram efetuados exatamente pela sócia da Editora SIM e associada do Instituto. Ou seja, Luciane Veiga Borges de Almeida pagava a si própria em nome do Instituto, e posteriormente recebia lucros distribuídos decorrentes de tais pagamentos.

85. Ante a não comprovação da efetiva prestação do serviço por essas sociedades, os valores dos custos/despesas foram glosados, bem como lançado o IR-fonte decorrente de pagamento sem causa.

### **Falta de recolhimento de IRPJ e CSLL em decorrência da suspensão do benefício da isenção**

86. Essa infração é decorrente da suspensão do benefício da isenção. Assim, cumprido o rito processual da cassação do benefício, a fiscalização apurou o imposto de renda com base

lucro real por período de apuração trimestral, haja vista os livros contábeis, Diário e Razão terem sido escriturados na forma exigida pela lei. Os valores foram apurados com base nas receitas e despesas apresentadas pelo recorrente em seus balancetes.

87. Decido.

88. Em relação às infrações apuradas acima, cumpre salientar que, nos termos do art. 9º, §1º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1997, matriz legal do art. 923, do RIR/99, a escrituração contábil mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que *comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais*.

89. É dizer, não basta a simples apresentação de nota fiscal ou o registro contábil, para se comprovar a efetividade da prestação de serviço, ainda mais quando há o envolvimento de pessoas ligadas. Como bem observou a autoridade fiscal:

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.

90. A jurisprudência do CARF caminha nesta trilha:

#### PAF - PROVA INDICIÁRIA

A prova indiciária é meio idóneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes. É o caso dos autos onde a glosa de custos, por falta de prova da efetividade da prestação dos serviços, está apoiada num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes que levam ao convencimento do julgador.

#### IRPJ / CSLL / IRF - CUSTOS TIDOS COMO INEXISTENTES POR FALTA DE COMPROVAÇÃO DA SUA EFETIVIDADE

Constitui redução indevida do Lucro Líquido a contabilização de custos com serviços prestados por terceiros, cuja efetividade a pessoa jurídica não consegue comprovar em contraposição à prova feita pelo fisco. O valor assim glosado submete-se à tributação pelo imposto de renda das pessoas jurídicas, contribuição social e imposto de renda na fonte. (Ac. 107-08.234, de 12.09.2005)

#### GLOSA DE DESPESAS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO COMPROVADA

Legítima a glosa quando a fiscalização identifica indícios graves, precisos, definidos e concordantes apontando e convergindo num único sentido, que autoriza a presunção de que, efetivamente, não ocorreu a prestação dos serviços.

#### MULTA QUALIFICADA

Demonstrado, mediante prova indireta, que não ocorreu a prestação de serviços, tendo sido formalizados documentos exclusivamente para justificar a transferência de recursos e contabilização da despesa, fica caracterizado o evidente intuito de fraude, a justificar a penalidade agravada. (Ac. 101-95.690, de 17.08.2006)

#### PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - PROVA

Para deduzir uma despesa, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável comprovar que o dispêndio correspondeu à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, tomou o pagamento devido. Inaceitável a dedução de pagamentos de serviços com base tão-somente em documentos financeiros e

notas fiscais com informações genéricas, sem quaisquer documentos comprobatórios da efetiva prestação dos serviços.

#### GLOSA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS

A não comprovação da efetiva prestação dos serviços acarreta a glosa de despesas contabilizadas. As parcelas comprovadas por prova indiciária (DIRPJ) devem ser excluídas do lançamento. (Ac. 195-0.043, DE 21.10.2008)

#### GLOSA DE DESPESAS - NÃO COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Procede a glosa de despesas quando a documentação comprobatória apresentada não permite que se estabeleça qualquer liame entre os serviços nela descritos e as despesas pagas, não constituindo prova da efetividade da prestação dos serviços. [...] (Ac. 1301-000.013, de 11.03.2009)

#### DESPESA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO.

As despesas de prestação de serviços devem ser comprovadas mediante a efetividade da prestação de serviços e o desembolso realizado coincidentes em datas e valores com a escrituração contábil e fiscal.

#### IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA.

Caracteriza pagamento sem causa no caso de a pessoa jurídica que efetuar um pagamento não demonstrar o nexos de causalidade com uma contraprestação ou que operação seja inerente à sua atividade econômica. (Ac. 1801-001697, de 09.10.2013)

91. Assim, não comprovada a efetividade das despesa/custos computadas na apuração do resultado, correta a glosa; porquanto, somente são dedutíveis para fins de apuração do lucro real aquelas necessárias à atividade da sociedade e à manutenção da respectiva fonte produtora, conforme previsto no art. 299 do RIR/1999, que assim dispõe:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

92. Alega o recorrente que a despeito de não estar obrigado a escriturar o LALUR, foi intimado a apresenta-lo antes da publicação do ADE de suspensão da isenção e que a base de cálculo do IRPJ e da CSLL jamais poderia ter sido determinada com base no superávit apurado no período fiscalizado. Alega ainda que a apuração trimestral não levou em consideração o prejuízo contábil ou déficit do período anterior, ademais, não se deve apurar o lucro real por amostragem.

93. Inicialmente, o fato de o contribuinte ter sido intimado dias antes da ciência do ADE a apresentar o Lalur, juntamente com outros documentos como declaração de rendimentos, Livros Diário e Razão, estes último devidos para os contribuintes isentos, não significa empecilho para apresentação posterior, inclusive em sede de recurso, ainda mais se comprovado equívoco na apuração do lucro real. Todavia, assim não procedeu o recorrente. Portanto, não há

falar-se em mácula ao rito processual adotado, pois, a ciência do ADE de suspensão da isenção ocorreu em 12.04.2011 e o lançamento de ofício viria a ocorrer cinco meses após essa data, em 30.09.2011.

94. Cassada a isenção em relação aos anos-calendário 2006 e 2007, e considerando que a escrituração contábil do recorrente estava revestida das formalidades legais, a fiscalização apurou o IRPJ com base no lucro real por período de apuração trimestral, conforme determina os arts. 1º e 2º, §3º da Lei nº 9.430 de 1996. Nesse sentido, não há se falar em *superávit* ou *déficit* nesse período, mas sim em lucro real ou prejuízo fiscal, de igual forma não há se falar em compensação de *déficit* com lucro real, além de não haver previsão legal, são figuras incompatíveis; tampouco que o lucro trimestral lhe é prejudicial, na medida em que obteve prejuízo durante todo o ano de 2006.

95. Quanto à utilização de amostragem para apuração do lucro real, equivoca-se o recorrente. Eis as palavras da fiscalização: “Para apurar o Lucro Real e conseqüentemente o IRPJ e contribuições procedemos, por amostragem, a auditoria dos lançamentos contábeis registrados nos livros Diário e Razão dos anos calendário de 2006 e 2007.” Tal amostragem, procedimento normal em auditoria, foi adotada para verificar se os lançamentos contábeis estavam corretos. Em razão disso a fiscalização afirmou “que os livros contábeis: Diário e Razão, foram escriturados na forma exigida pela lei”, daí terem sido utilizados para apuração do lucro real (e-fls. 78).

96. Quanto à alegação de que no quarto trimestre de 2007 o valor da infração não foi de R\$ 3.314.081,62 e o valor tributado deveria ser de R\$ 1.946.605,67, sob pena de *bis in idem*, conforme visto acima, o valor rechaçado refere-se à soma das duas infrações, (glosa de despesas não comprovadas, e de prestação de serviços contratados), portanto, trata-se de infrações distintas cujo somatório perfaz o montante tributável apurado.

97. Em relação à argumentação de que a base de cálculo da CSLL no período de apuração 09.2006, no valor de R\$ 1.061.758,32, deveria ser igual ao do IRPJ, no valor de R\$ 789.000,00, a diferença deve-se ao fato de que no auto de infração do IRPJ informou-se o valor imposto, já calculado pela fiscalização, já no auto de infração da CSLL informou-se o valor tributável, ou seja, a base de cálculo, no valor de R\$ 272.758,32, a qual coincide com a diferença reclamada (e-fls. 8, 21 e 113).

### **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Tributação reflexa.**

98. No tocante à aplicação das regras do IRPJ à CSLL, o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, estabelece aplicar-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, veja-se:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as **mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas**, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (Grifo nosso)

99. Nesse sentido, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em relação à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

100. Ante o exposto, considero sem reparos as glosas de despesas apuradas e nego provimento aos recursos voluntários em relação à matéria.

### **IR-Fonte**

101. Em decorrência das glosas de custos/despesas, conforme visto acima, houve lançamento de IR-Fonte decorrente de pagamento não identificado e pagamento sem causa ao amparo do art. 61 da Lei 8.981, de 1995.

102. Aduz o recorrente que esse mandamento legal não pode ser utilizado como substituição tributária, tampouco como penalidade travestida de IR-Fonte; aduz ainda que a situação se transforma em *bis in idem* com a aplicação da multa qualificada de 150% e a tributação dos mesmos valores pelo IRPJ e CSLL.

103. O art. 61 da Lei 8.981, de 1995 estabelece:

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. (Grifo nosso)

104. Extraí-se do diploma legal três hipóteses distintas sujeitas à incidência do IR-Fonte, todas cumulativas com o pagamento: i) beneficiário não identificado; ii) quando não comprovada a operação e iii) quando não comprovada a causa.

105. Caso o beneficiário do pagamento não seja identificado é devido o lançamento; caso o seja, necessário verificar se a operação e a causa do pagamento foram comprovadas. Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, venda, entre outros) que ensejou o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa.

106. Nesse sentido, para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, o registro contábil, tampouco a apresentação da nota fiscal, é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do pagamento.

107. Em relação à concomitância do IR-Fonte e IRPJ, tem-se infrações distintas. No IRPJ, a sociedade pratica o fato gerador, tal qual no caso em análise em que ocorreu glosa de despesas/custos. Ela é contribuinte e responde por fato gerador próprio. No caso do IR-Fonte, essa mesma sociedade atua como fonte pagadora, ou seja, como responsável pelo recolhimento do imposto devido pelo beneficiário do pagamento<sup>3</sup>. Tanto que a base de cálculo deve ser reajustada considerando a alíquota de 35%, vez que o pagamento efetuado é considerado líquido. Portanto, é possível uma convivência harmônica entre ambas as infrações.

108. Quanto ao suposto antagonismo do IR-Fonte com a multa qualificada, o argumento ganha força em face da onerosidade da alíquota de 35%, a qual se agrava com o reajustamento da base de cálculo. Concordo que se trata de uma tributação onerosa. No entanto, esta era a alíquota máxima do imposto de renda pessoa física vigente à época da publicação da Lei n.º 9.8981, de 1995, prevista em seu art. 8º. O fato desta última alíquota ter sido revogada posteriormente pela Lei n.º 9.250, de 1995 e aquela permanecido no mesmo patamar é opção legislativa.

109. Por mais onerosa que seja a alíquota, a análise deve ser feita à luz do Código Tributário Nacional no sentido de que tributo<sup>4</sup> não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, tributo não é penalidade, sanção. Assim, uma vez comprovado que houve simulação, fraude ou conluio, no pagamento de algumas das hipóteses prevista no art. 61 da Lei 8.981, de 1995, a multa qualificada deve ser aplicada. O que atrai a incidência dessa espécie de multa é a conduta praticada pelo sujeito passivo ao efetuar o referido pagamento. Deixar de aplica-la à hipótese vertente, ao argumento de dupla penalidade, significa considerar tributo como sanção, ou, de outro modo, negar vigência ao texto legal por considera-lo inconstitucional, o que é vedado a este CARF.

110. Partindo da premissa que tributo não é sanção, o IR-Fonte retido e recolhido pela fonte pagadora referente às notas fiscais cujo pagamento foi considerado sem causa ou a operação não foi comprovada deve ser deduzido do IR-Fonte lançado de ofício. Na verdade, esse valor deveria ter sido deduzido por ocasião do lançamento. O fato de o pagamento efetuado estar sujeito ao IR exclusivamente na fonte<sup>5</sup> significa que esse pagamento não está sujeito à

---

<sup>3</sup> CTN. Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

<sup>4</sup> CTN. Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

<sup>5</sup> IN. RFB n.º 1500, de 1994.

antecipação para fins de ajuste anual, ou seja, o IR-Fonte decorrente desse pagamento não poderá ser deduzido na declaração de ajuste do beneficiário, o que não configura óbice à dedução do valor retido e recolhido por ocasião do pagamento pela fonte pagadora.

111. No caso em análise, restou sobejamente demonstrado nos autos que se tratou arranjo tributário para beneficiar associados do Instituto. Com efeito, ante a não apresentação de elementos probantes com força suficiente para infirmar o apurado pela fiscalização, considero devida a cobrança do IR-Fonte.

112. Por fim, reitero o posicionamento da decisão de piso no tocante à prova indiciária:

Por oportuno, frise-se que, no processo administrativo, se admite a prova indiciária ou indireta, assim conceituada aquela que se apoia em conjunto de indícios capazes de demonstrar a ocorrência da infração e de fundamentar o convencimento do julgador. O RIR/1999, no § 1º do art. 845, faz alusão à adoção do indício veemente, legitimando-o:

“Art. 845. Far-se-á o lançamento de ofício, inclusive:

(...)

§ 2º. Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.”(grifo acrescentado)

Indícios são fatos conhecidos, comprovados, que se ligam a outro fato que se tem de provar. São a base objetiva do raciocínio, ou da atividade mental, por via dos quais se pode chegar ao fato desconhecido. Presentes os caracteres de gravidade, precisão e concordância, prestam-se como ponto de partida para as presunções relativas, gerando o efeito de inverter o ônus da prova.

Apenas um indício, desde que veemente, pode levar a conclusão da ocorrência de um fato. Da mesma forma, vários indícios em si fracos, quer dizer, com baixo teor de gravidade e precisão, podem, somados, fazer prova do ilícito, desde que todos indiquem a mesma direção.

Não se pode deixar de notar que a Fiscalização trouxe aos autos indícios convergentes e muito fortes acerca das suas acusações. Nesse sentido, realizou um extenso e vasto trabalho, muito bem arrazoado e sustentado, apontando no TVCF, elementos e provas robustas que não deixam quaisquer dúvidas quanto à inexistência dos supostos serviços prestados e que houve a emissão de notas fiscais de favor para o SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL, por empresas localizadas no mesmo endereço da Fiscalizada (cadastro da RFB), cujos sócios são associados fundadores do SIM, seus parentes ou cônjuges, como as Sras. Cleide Maria de Alvarenga Andrade (responsável também pela contabilidade do SIM), Luciane Veiga Borges de Almeida e Leide Luiza de Castro Moreira Andrade.

Cumprе ressaltar que, analisando-se a defesa como um todo, o Impugnante, efetivamente, não rebateu de forma eficaz as evidências expostas no trabalho fiscal, deixando sem respostas os questionamentos que surgiram das provas coletadas pela Fiscalização denunciando a contabilização de custos ou despesas inexistentes, por meio de artifícios fraudulentos, quais sejam, valendo-se da roupagem de uma instituição isenta do imposto e contribuição, realizando operações comerciais inexistentes por supostas prestações de serviços e pela emissão de documentos fiscais de favor por empresas ligadas ao SIM.

---

Art. 12. Consideram-se rendimentos tributados exclusivamente na fonte os não sujeitos a antecipação para fins de ajuste anual, cuja retenção e recolhimento tenham sido efetuados pela fonte pagadora.

[...]

Art. 20. Consideram-se rendimentos sujeitos à tributação definitiva os não sujeitos a antecipação para fins de ajuste anual, cujo recolhimento tenha sido efetuado pelo próprio sujeito passivo.

Assim, ante as evidências expostas no trabalho fiscal, provas diretas e vários indícios convergentes, restou comprovado que, efetivamente, são inexistentes as operações comerciais, objeto das glosas de custos ou despesas efetuadas pelo Fisco, para as quais também não pode identificar os beneficiários dos respectivos pagamentos, nem as causas das operações.

Enfim, mantém-se integralmente os efeitos tributários das infrações levantadas pela Fiscalização, traduzidos nos lançamentos do IRPJ, da CSLL e do IRRF.

113. Nego provimento aos recursos voluntários em relação à matéria.

### **Lançamento reflexo: PIS e COFINS não cumulativos**

114. Essa infração também é decorrente da suspensão do benefício da isenção. Assim, cumprido o rito processual da cassação do benefício da isenção, a fiscalização apurou o PIS e a COFINS pela sistemática não-cumulativa, tendo em vista que o lançamento do IRPJ e da CSLL ocorreu com base na determinação do lucro real, nos seguintes termos:

Com o advento das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/83, foi instituído o regime de incidência não cumulativo para o PIS a partir de 01/12/2002 e para a COFINS a partir de 01/02/2004, passando este novo regime, a partir de então, a ser a regra geral de apuração das contribuições.

A incidência não cumulativa alcança as Pessoas jurídicas que apuram o imposto de renda com base no lucro real, possibilitando a apropriação de créditos sobre insumos. A base de cálculo das contribuições é o faturamento mensal excluídos os itens definidos na legislação própria.

Compõe a base de cálculo para apuração do PIS e da COFINS NÃO CUMULATIVOS da empresa SIM os valores referentes à conta 3.1- RECEITAS OPERACIONAIS, conforme Balancete Analítico Mensal do período entre janeiro de 2006 e dezembro de 2007, apresentados pela fiscalizada.

Somente dão direito ao crédito os bens ou serviços, custos ou despesas pagos, incorridos ou adquiridos devidamente autorizados pela legislação, e que estão discriminados na planilha intitulada como: "CRÉDITOS DE PIS - NÃO CUMULATIVO - APURADO PELA FISCALIZAÇÃO" e "CRÉDITOS DE COFINS - NÃO CUMULATIVO - APURADO PELA FISCALIZAÇÃO", sendo um para cada ano calendário sob fiscalização, 2006 e 2007.

Cabe ressaltar que os custos e despesas que foram objeto de glosas em decorrência das irregularidades apuradas e descritas nos itens 1 e 2 do presente Termo, foram igualmente excluídos da base de cálculo dos créditos das contribuições.

A partir do valor mensal a pagar de PIS e COFINS NÃO CUMULATIVOS, referentes aos anos de 2006 e 2007, apurado por esta fiscalização, elaboramos a planilha denominada "APURAÇÃO DO PIS NÃO CUMULATIVO" e "APURAÇÃO DA COFINS NÃO CUMULATIVO", e descontamos o valor do crédito apurado já mencionados neste termo. Ao final deste demonstrativo apuramos o valor a pagar de PIS e COFINS NÃO CUMULATIVOS mensalmente dos anos de 2006 e 2007.

Na apuração do PIS NÃO CUMULATIVO A PAGAR foram descontados os valores recolhidos pela fiscalizada, no código do PIS S/ FOLHA DE PAGAMENTOS, no período compreendido entre 01/01/2006 e 31/12/2007, conforme cópia do sistema SINAL em anexo e informação prestada pela fiscalizada.

115. Tal qual em primeira instância o recorrente não impugnou objetivamente estas infrações, mas sim de forma genérica, e o recurso voluntário repete os mesmos argumentos do IRPJ e CSLL. Tendo em vista que os lançamentos dessas infrações é reflexo da cassação do benefício da isenção, o lançamento de PIS e da COFINS deve ser mantido. Nestes termos, nego provimento aos recursos voluntários em relação à matéria.

### **Simulação e multa qualificada**

116. Segundo o recorrente, em se tratando de fraude e simulação a prova deve ser cabal e irretorquível, o que não foi feito pelo fisco em relação aos eventos apurados; sustentou ainda não haver razão jurídica plausível para a multa de 150%, porquanto é ilegal e inconstitucional.

117. Inicialmente descarto a análise da questão de inconstitucionalidade/legalidade aventada pelo recorrente, pois, nos termos da Súmula CARF nº 2, “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

118. No tocante à simulação, cumpre assinalar que, nos termos do art. 110 do CTN, a lei tributária não pode alterar a definição, conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado utilizados pela Constituição Federal – CF, Constituição dos Estados ou Leis Orgânicas, para definir ou limitar competências tributárias. Com o objetivo de preservar a rigidez constitucional em relação às competências tributárias dos entes federados, os institutos, conceitos e formas de Direito Privado devem ser interpretados no âmbito do Direito Tributário à luz do Direito Privado<sup>6</sup>. Tem-se na hipótese uma questão de hierarquia normativa, ou seja, prevalência das normas tributárias estampadas de forma expressa ou implícita na CF.

119. Entretanto, a CF não utiliza, seja de forma expressa ou implícita, o instituto da simulação para definir ou limitar competência tributária, o que significa dizer que ao interpretar o CTN é possível extrair desse instituto definição, conteúdo e alcance diverso do estabelecido no Direito Privado.

120. Nesse sentido, o intérprete da legislação tributária não está adstrito ao conceito de simulação previsto no Código Civil<sup>7</sup>. Nesse ponto, oportuno destacar que até mesmo entre os civilistas há divergências ao conceituar simulação, como observa Marciano Seabra de Godoi<sup>8</sup> ao tratar do conceito *restritivo* e *amplo e causalista* de simulação:

O **entendimento tradicional na doutrina brasileira** é o de que a **simulação** só ocorre quando as partes de um negócio jurídico declaram, num contrato ou numa escritura,

<sup>6</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária. São Paulo: Dialética, 2003, p. 169.

<sup>7</sup> ROCHA, Sérgio André. Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 96.

<sup>8</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil. Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v. 49, n. 194, p. 135-136, abr./jun. 2012. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/496582>

algum *fato* ou um *dado* concreto que se mostra falso (p. ex. declara-se que o preço de venda de um imóvel é de R\$ 500 mil, mas o vendedor recebe do comprador de fato R\$ 1 milhão). [...]

**Essa visão considera a divergência entre a *vontade interna* e a *vontade manifesta* como o principal requisito da simulação.** [...] Segundo essa concepção, que pode ser considerada como *restritiva*, somente há simulação se as partes mentem sobre fatos ou sobre dados concretos, escondendo-os ou inventando-os, total ou parcialmente, qualitativa ou quantitativamente.

Contudo, **o conceito de simulação é, no âmbito do próprio direito civil brasileiro, bastante controverso.** Ainda que nem sempre deixem isso explícito, diversos civilistas definem e aplicam o conceito de simulação com base numa visão *causalista*. A causa dos negócios jurídicos pode ser definida como o “fim econômico ou social reconhecido e garantido pelo direito, uma finalidade objetiva e determinante do negócio que o agente busca além da realização do ato em si mesmo” (PEREIRA, 2005, p. 505). A causa é portanto o propósito, a razão de ser, a finalidade prática que se persegue com a prática de determinado negócio jurídico (CLAVERÍA GOSÁLBEZ, 1998). (Grifo nosso).

121. A meu ver, a simulação deve ser analisada no sentido amplo, ou seja, o fato de o negócio jurídico estar formalmente documentado e alinhado ao texto legal não significa que seus efeitos sejam legítimos perante o fisco, embora o sejam perante as partes envolvidas. Nesse cenário, a existência, ou não, da simulação implica analisar a essência do negócio jurídico, sem a lente restritiva do Código Civil, conforme autorizado pelo art. 110 do CTN. Uma vez verificado que a aparente “congruência” do negócio jurídico está vinculada ao único objetivo econômico que é evitar ou reduzir tributo, estar-se-á diante de um forte indício de simulação.

122. Nesse contexto, o Direito não pode ficar preso às amarras da literalidade da lei. Ante o seu dinamismo, modifica-se a norma, é dizer, em razão de nova interpretação do texto legal, extrai-se novo significado que atenda aos anseios dos novos desafios propostos. Afinal, a realidade caminha muito mais rápido do que a norma e mais ainda do que o texto legal. Daí o conceito amplo de simulação estar mais alinhado ao Direito e consentâneo com a realidade atual.

123. Nesse cenário, em que há cumprimento formal da lei - emissão de nota fiscal e respectiva contabilização - se analisados os fatos sob a lente restritiva do Direito Privado não há falar-se em simulação, afinal seguiu-se a letra da lei, a despeito da artificialidade. Analisar o conceito de simulação sob essa lente restritiva significa, por via indireta, restringir a atuação do fisco; permitir que o recorrente, a despeito do exercício de atividade empresarial, cubra-se com o manto da isenção. O que, além de ilegal, vai de encontro ao princípio da livre concorrência e ao cumprimento do dever fundamental de pagar tributos<sup>9</sup>.

124. *In casu*, tem-se um arranjo tributário que permitiu remuneração indireta e ilegal, via sociedades prestadoras de serviços, de associados do Instituto.

---

<sup>9</sup> Sobre o dever fundamental de pagar tributos conferir: GIANNETTI, Leonardo Varella. O dever fundamental de pagar tributos em tempos de crise fiscal. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André. (Coords.). O dever fundamental de pagar impostos. O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017, p. 229-264.

125. Nos termos do art. 72 da Lei n.º 4.502, de 1964, “*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*”.

126. Extrai-se da segunda parte do dispositivo acima que a fraude também se caracteriza como ação dolosa tendente a excluir ou modificar características essenciais da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal de modo a evitar ou reduzir o montante do tributo devido.

127. Ao transformar a sociedade em instituto e utilizar de várias sociedades prestadoras de serviço constituídas por associados do Instituto, pessoas ligadas e/ou parentes, para fins remuneração indireta, tratou-se na verdade de ato simulado, vez que o objetivo era tão somente criar suporte fático, roupagem jurídica, para transferência de recursos para os associados, porquanto não poderiam fazê-lo diretamente do Instituto.

128. Trata-se de arranjo tributário simulado, artificioso, com vistas a transparecer para o fisco que jamais incorreu em qualquer ilegalidade ou descumprimento dos requisitos previstos no artigo 14 do CTN, e artigo 12 e parágrafos da Lei n.º 9.532, de 1997.

129. Ao agir com consciência e vontade, o recorrente modificou características essenciais da ocorrência do fato gerador as quais impactaram diretamente na redução do montante devido de IRPJ e CSLL, o que atrai a incidência da multa qualificada, prevista no art. 44, § 1º, da Lei 9.430, de 1996 c/c art. 72 da Lei n.º 4.502, de 1964.

130. Portanto, por considerar correta a aplicação da multa qualificada, nego provimento aos recursos voluntários em relação à matéria.

### **Responsáveis solidários**

131. A responsabilidade tributária prevista no art. 135, III<sup>10</sup>, do CTN, atribuída aos dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, não se confunde com a responsabilidade do sócio. Não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária<sup>11</sup>.

132. A responsabilidade solidária por interesse comum, prevista no art. 124<sup>12</sup>, I, do CTN, por sua vez, aplica-se tanto aos sujeitos que figuram no mesmo polo da relação jurídica

<sup>10</sup> CTN. Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: [...] III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

<sup>11</sup> RE 562.276/PR, página 432.

<sup>12</sup> CTN. Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

tributária, quanto aos terceiros que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Entre esses terceiros deve ser responsabilizado aquele que pratica atos mediante fraude, dolo ou simulação, em conjunto ou com consentimento do contribuinte, com o fim de alterar características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

133. No âmbito do Superior Tribunal de Justiça<sup>13</sup>, prevalece o posicionamento no sentido de 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 impositivo”. Nesse sentido, continua o STJ, “feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação<sup>14</sup>”. O que significa dizer, a nosso ver corretamente, que somente o interesse econômico não legitima a atribuição de responsabilidade tributária ao terceiro.

134. Nos precedentes<sup>15</sup> em que o STJ permite a responsabilidade solidária com base no art. 124, I, e que giram em torno de grupo econômico, há uma questão fundamental, que caminha na linha exposta acima: os atos praticados pelos responsáveis, além de influir na constituição do fato gerador, têm qualificadoras como confusão patrimonial, fraude, conluio, enfim, práticas ilícitas. Ante o contexto fático-probatório, o STJ tem mantido a responsabilidade solidária desses terceiros com apoio na Súmula nº 7 que veda o reexame de prova em sede de recurso especial.

135. No tocante aos grupos econômicos, nosso ordenamento jurídico tem uma composição dual, grupos de direito, os quais “constituem-se mediante convenção grupal firmada pelas sociedades que o formam e, em virtude do contrato, é legitimada a unidade econômica de todas elas”, e grupos de fato, os quais “decorrem do mero exercício do poder de controle, direta ou indiretamente, pela controladora nas sociedades controladas. Neste caso, entretanto, as sociedades recebem tratamento jurídico como se independentes fossem<sup>16</sup>”.

136. A situação dos autos assemelha-se ao grupo econômico de fato. Como fartamente demonstrado nos autos, foram constituídas várias sociedades, pelos próprios associados ou pessoas ligadas, para desenvolver atividade outrora desenvolvida pelo recorrente antes de se transformar em instituto, tudo com o fim de obter isenção de IRPJ e CSLL. Como dito por um dos próprios fundadores, “*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*”.

137. Com fundamento nos arts. 135, III e 124, I, ambos do CTN, a fiscalização utilizou a seguinte motivação para fins de atribuição de responsabilidade tributária:

<sup>13</sup> REsp 834.044/RS, DJe: 15.12.2008 e REsp 884.845/SC, DJe: 18.02.2009.

<sup>14</sup> REsp 884.845/SC.

<sup>15</sup> Precedentes STJ: REsp 1.689.431/ES, DJe: 19.12.2017; AgInt no REsp 1.721.146/RJ DJe: 19.11.2018; AgInt no REsp 1.615.554/PR, DJe: 26.10.2018; AgInt no AREsp 1.191.407/RJ, DJe: 21.05.2018; AgInt no AREsp 1.041.022, DJe: 28.08.2018

<sup>16</sup> PRADO, Viviane Muller. Grupos societários: análise do modelo da Lei 6.404/1976. Revista DireitoGV, V. 1, n. 2, p. 5, jun-dez, 2005.

1. os sócios da empresa SIM-Sistemas de Informação de Municípios que se tornaram fundadores do instituto SIM 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 que tem sede no Uruguai.
2. a "auto transformação" da empresa em instituto "isento de tributos e contribuições",
3. 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.
4. 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.

138. Nestes termos, considerou como responsáveis solidários os fundadores do Instituto Sim, bem como os sócios das demais sociedades prestadoras de serviço cujas despesas foram glosadas, conforme já elencado neste voto, quais sejam: : i) Nilton de Aquino Andrade, ii) Sinval Drummond Andrade, iii) Nelson Batista de Almeida, iv) Cleide Maria de Alvarenga Andrade, v) Luciane Veiga Borges de Almeida, vi) Adriana Gonçalves de Assis Andrade, vii) Leide Luiza de Castro Moreira Andrade, viii) João Bosco Drummond Andrade, ix) Gilberto Batista de Almeida e x) Thales Batista de Almeida.

139. Os responsáveis solidários alegam inexistência de sujeição passiva solidária com vários argumentos, entre eles a não subsunção dos fatos aos arts. 124 e 135, III, do CTN, inexistência de grupo econômico, inconstitucionalidade das normas de aplicação de solidariedade na seara tributária.

140. Em relação à inconstitucionalidade de norma, já me pronunciei neste voto; aqui valem os mesmo argumentos.

141. Conforme consta dos autos, a simulação perpetrada para fraudar o fisco com obtenção de isenção de IRPJ e CSLL teve origem com os sócios da sociedade SIM, posteriormente transformada no Instituto-SIM, fato que ficou evidenciado na ata assembleia de transformação. Verificou-se ainda que imediatamente após a transformação houve celebração de contratos para fins de remuneração indireta, bem como a contratação de serviços cuja efetividade não fora comprovada. Enfim, ao analisar todo o conjunto probatório constante dos autos é incontestado que i) Nilton de Aquino Andrade, ii) Sinval Drummond Andrade, iii) Nelson Batista de Almeida devem ser mantidos como responsáveis solidários ante as condutas praticadas.

142. De igual forma, verifica-se que Cleide Maria de Alvarenga Andrade, responsável pela contabilidade do SIM-Instituto e de todas as demais sociedades envolvidas, participou ativamente na condução dos fatos. Os documentos contábeis elaborados para atribuir ares de legalidades às inexistentes prestações de serviço estavam sob sua responsabilidade. Ou seja, além de estar ciente de todos os fatos, colaborava na parte contábil. Logo, deve ser mantida a responsabilidade solidária.

143. Luciane Veiga Borges de Almeida, por sua vez, conforme já exposto neste voto, na condição de associada, efetuou diversas transferências bancárias, bem como assinou diversos

cheques emitidos pelo Instituto para fins de pagamento dos supostos serviços prestados, cujas despesas foram glosadas. Note-se ainda que, na condição de associada, efetuava pagamento em nome do Instituto para a Editora Sim, sociedade da qual era sócia e cujas despesas de prestação de serviços também foram glosadas. Também deve ser mantida a responsabilidade solidária.

144. Em relação aos demais responsáveis solidários: Adriana Gonçalves de Assis Andrade, Leide Luiza de Castro Moreira Andrade, João Bosco Drummond Andrade, Gilberto Batista de Almeida e Thales Batista de Almeida, é possível que também tenham participado ativamente dos fatos apurados pela fiscalização. Entretanto, não constam dos autos elementos que demonstrem a participação de cada um. O fato de ser sócio de uma sociedade envolvida em atividades simuladas, por si só, não é suficiente para atrair a responsabilidade do sócio. É fundamental que os elementos probatórios da conduta sejam carreados aos autos. Em não havendo tais elementos, não há como manter a responsabilidade tributária. Portanto, excludo a responsabilidade desses sujeitos passivos.

145. Nestes termos dou provimento parcial ao recurso voluntário dos responsáveis solidários.

#### **Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício**

146. Sustenta o recorrente, nos termos da legislação de regência, a improdência dos juros de mora pela taxa Selic.

147. Em relação a esta matéria este CARF consolidou sua jurisprudência no sentido contrário ao da pretensão da recorrente, conforme súmula vinculante n.º 108. Veja-se:

#### **Súmula CARF n.º 108**

**Incidem juros moratórios**, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, **sobre o valor correspondente à multa de ofício**. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019). (Grifo nosso).

#### **Conclusão**

148. Ante o exposto, voto no sentido de conhecer dos recursos voluntários e, no mérito, dar-lhe provimento parcial, tão somente para excluir a responsabilidade solidária dos sujeitos passivos: Adriana Gonçalves de Assis Andrade, Leide Luiza de Castro Moreira Andrade, João Bosco Drummond Andrade, Gilberto Batista de Almeida e Thales Batista de Almeida.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior