



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.725234/2013-92
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1301-006.384 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de junho de 2023
Recorrente SIM-INSTITUTO DE GESTAO FISCAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO. DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Incumbe à autoridade julgadora avaliar a necessidade da realização de prova pericial para o deslinde do feito e, caso a considere prescindível, possui plena discricionariedade para indeferi-la, desde que o faça de forma fundamentada. Súmula CARF nº 163.

ART. 198, §1º, II DO CTN. VEDAÇÃO AO COMPARTILHAMENTO DE INFORMAÇÕES SEM PROCESSO ADMINISTRATIVO. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS PELA PRÓPRIA RECEITA FEDERAL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO.

O art. 198 do CTN, em seu caput, veda a divulgação de informações sobre situação econômica ou financeira de contribuintes pela Fazenda Pública; enquanto o §1º estabelece as situações nas quais a divulgação é autorizada, dentre elas, aquela decorrente de solicitação de autoridade administrativa, desde que haja instauração de processo administrativo para tanto.

A utilização, pela Receita Federal, de informações das quais regularmente dispõe não configura divulgação de informações ou seu compartilhamento em razão de solicitação de autoridade administrativa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. REDUÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO AO PIS. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO DO ART. 15 DA LEI Nº 9.532/97.

Demonstrado que houve distribuição de lucros aos sócios, correta a apuração da Contribuição ao PIS na sistemática regular, tendo em vista a violação a requisito previsto no art. 15 da Lei nº 9.532/97, para que a entidade seja considerada associação civil sem fins lucrativos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

COFINS. SUSPENSÃO DA ISENÇÃO. NECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO. APLICAÇÃO DO §10 DO ART. 32 DA LEI Nº 9.430/96. NULIDADE POR VÍCIO FORMAL.

O §10º do art. 32 da Lei nº 9.430/96 estende o procedimento de suspensão da imunidade prevista na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal às isenções condicionadas em geral, inclusive de contribuições sociais. Isso porque não há qualquer referência no art. 32 da Lei nº 9.430/96 que limite sua aplicação aos impostos. Assim, o referido §10º é amplo o suficiente para abarcar as isenções condicionadas de impostos e contribuições. Portanto, seria necessário a expedição de ato declaratório, abrangendo a suspensão da isenção de Cofins, antes da lavratura do auto de infração correspondente, para a validade do lançamento no que se refere à referida contribuição.

O descumprimento de formalidade procedimental prévia à lavratura do auto de infração, como a ausência de ato declaratório para suspensão de isenção, enseja a nulidade do lançamento por vício formal.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

MULTA QUALIFICADA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. FRAUDE E CONLUÍO. CONFIGURAÇÃO.

A ação conjunta para a constituição de estrutura societária com o objetivo de distribuir lucros de associação civil sem fins lucrativos configura fraude e conluio.

MULTA QUALIFICADA. CONFISCO. IMPOSSIBILIDADE DE MANIFESTAÇÃO DO CARF. SÚMULA CARF Nº 02.

O CARF não é competente para se manifestar sobre aspectos constitucionais da lei tributária, dentre eles o suposto caráter confiscatório da multa imposta, nos termos da Súmula CARF nº 02, aprovada em 2006.

ART. 124 DO CTN. HIPÓTESE DE SOLIDARIEDADE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE

O art. 124 do CTN contempla hipóteses de solidariedade entre pessoas que já figuram no polo passivo da relação jurídico-tributária, seja na condição de contribuinte, seja de responsável, não autorizando, por si só, a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros.

ART. 135 DO CTN. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO À LEI. NEXO CAUSAL COM O SURGIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. MANUTENÇÃO.

Demonstrada a (i) a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto; (ii) a existência de nexo-causal entre o ato praticado e a obrigação tributária surgida, deve ser mantida a responsabilidade tributária com fulcro no art. 135 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade; e, (ii) no mérito, (ii.1) em dar PARCIAL PROVIMENTO AOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, apenas para reconhecer a nulidade do lançamento de Cofins, por vício formal, em razão da ausência de ato declaratório suspendendo a isenção desta contribuição antes da lavratura do auto de infração correspondente, vencidos os Conselheiros Iágaro Jung Martins, Lizandro Rodrigues de Sousa, Fernando Beltcher da Silva e Rafael Taranto Malheiros, que negavam provimento quanto à matéria e (ii.2) por unanimidade de votos, EM dar PROVIMENTO AOS recursos voluntários interpostos pelos responsáveis tributários Thales Batista de Almeida, João Bosco Drummond Andrade, Gilberto Batista de Almeida, Adriana Gonçalves de Assis Andrade e Leide Luiza de Castro Moreira Andrade, excluindo-os do polo passivo da obrigação tributária. Processo julgado no período da tarde de 21/06/2023.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros

Relatório

Discute-se nos autos a exigência de **Contribuição ao PIS e Cofins**, relativos aos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, acrescidos de juros de mora e multa de ofício de 150%, em razão do não atendimento aos requisitos do art. 15 da Lei n.º 9.532/97 para o gozo da isenção de IRPJ e CSLL. Os fatos que culminaram na autuação deram ensejo também à lavratura de autos de infração para a exigência de IRPJ, CSLL e IRRF, que são discutidos nos autos do Processo Administrativo n.º 15504-723.037/2013-39, e podem ser resumidos conforme os trechos abaixo extraídos do Termo de Constatação e Notificação Fiscal (fls. 4-25):

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

3. Dados os objetivos a que se propunha, estaria enquadrada como uma das associações civis que prestam os serviços para os quais foram instituídas e os colocam à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, de que trata o art. 15 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997. (...)

6. No decorrer da ação fiscal, pelo exame dos documentos apresentados pelo contribuinte (notas fiscais/contratos/comprovantes de pagamentos) constatamos que as atividades exercidas pelo **SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL** se restringiam à prestação de serviços na área de administração e contabilidade pública, não se caracterizando como “instituição”, além do que, as atividades desenvolvidas pela empresa concorriam com aquelas desenvolvidas por empresas de prestação de serviço.

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

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

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

10. No dia 30/11/2012 foi lavrado o Termo de Constatação e Notificação Fiscal contra o **SIM– INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL** expondo os fatos e as irregularidades apuradas e propondo a suspensão da isenção do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, a partir de 01/01/2008 até 31/12/2010, tendo sido protocolizado o processo nº 15504-731237/2012-84.

11. Após análise da impugnação, o Sr. Delegado-Substituto da Receita Federal em Belo Horizonte expediu o **ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DRF/BHE nº 013**, em **15/01/2013**, que **SUSPENDEU A APLICAÇÃO DOS BENEFÍCIOS DE ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO** previstos no art. 15 da Lei nº 9.532/1997, a partir de 01/01/2008 até 31/12/2010. (...)

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

16. Para a apuração do Lucro Real e do IRPJ foi adotado o Lucro Real Trimestral, conforme o art. 1º da Lei 9.430 de 1996, que determina a partir de 1997, apuração trimestral com encerramento nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano calendário, observada a legislação vigente. (...)

19. Após análise dos documentos apresentados constatamos a ocorrência das irregularidades descritas no item 20 e que resultou na glosa dos valores contabilizados.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

20.11. A necessária comprovação da efetiva prestação de serviços e do efetivo pagamento, de acordo com artigos 299 e §§ e 300 do RIR/99, estava amparada apenas na apresentação de cópia de notas fiscais emitidas pelas prestadoras de serviços. Os sócios responsáveis por tais empresas prestadoras de serviços eram e são os próprios associados e/ou seus parentes e a contadora do **SIM INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL** que se intitulava isento.

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

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

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

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

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

20.21. Outro fato que chamou a atenção nessas empresas que se passavam por “prestadoras de serviços” é que consultando o sistema **Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte-DIRF** entregues por elas nos anos calendário de 2008, 2009 e 2010 constatamos que das 06 (seis) empresas relacionadas, somente 02 (duas) declararam que tinham funcionários. As outras 04 (quatro) empresas entregaram a **DIRF** com a seguinte informação “Não consta como declarante”, confirmando que não havia nenhum funcionário para prestar os serviços que estavam discriminados nas notas fiscais emitidas contra o **SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL**. Tal fato é comprovado pela **GFIP** (relação de empregados) das duas únicas empresas que tinham funcionários: **GSS-Suporte e Manutenção em Equipamentos Ltda** e **CINKIN Serviços Ltda**. Se estas empresas não possuíam empregados, quem executava o serviço discriminado nas notas fiscais emitidas contra a empresa **SIM – Instituto de Gestão Fiscal** ? No **ANEXO – VIII – Relação das Empresas com Informações no Sistema DIRF** é possível visualizar com maior clareza estas informações. (...)

20.35. Tais fatos e a sua operacionalização contábil e financeira demonstraram haver um claro propósito de aumentar artificialmente as despesas da fiscalizada, reduzindo o

superávit ou até produzindo déficit, que por se “auto declarar” como entidade isenta, não poderia distribuir lucro.

20.36. Por meio das empresas prestadoras de serviços, que em sua maioria tinham como sócios os próprios instituidores, podia-se efetuar distribuição dos lucros aos sócios e parentes com base no lucro contábil, e sem tributação.

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

prestação dos serviços e a comprovação da saída dos recursos do caixa/banco da fiscalizada, levou esta fiscalização a considerar as notas fiscais emitidas pelas empresas relacionadas como de favor”.

Assim, foi aplicada à empresa a multa de ofício qualificada, prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em razão das seguintes práticas, que supostamente configuram “atos dolosos tendentes a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal”:

30.2. Se “auto transformar” numa entidade isenta do IRPJ e contribuições, conforme minuciosamente descrito neste Termo, afim de evitar a ampla concorrência com as demais empresas do setor, ao não ser necessária a licitação para assinar os contratos de prestação de serviços com as prefeituras;

30.3. Como entidade isenta deixou de apurar lucro tributável, deixando de recolher aos cofres públicos os impostos e contribuições;

30.4. 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, no ano de 2008, do valor integralizado em moeda corrente, pela empresa TEVALI que tem sede no Uruguai.

30.5. Reduzir a base imponible com a inserção na escrita de notas fiscais de favor, conforme minuciosamente descrito;

30.6. Distribuir rendimento não tributado aos sócios/fundadores através de empresas que não tinham condições de prestar tais serviços, conforme descrito neste Termo.

30.7. Enviar declarações dos anos calendário de 2008, 2009 e 2010 à RFB – DIPJ como entidade isenta baseadas nesta situação irregular”.

Além disso, com base nos artigos 124, I e 135 do CTN, foi lavrado termo de sujeição passiva contra as seguintes pessoas físicas, sócios do SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL, bem como das outras empresas que atuaram como supostas “prestadoras dos serviços”: Nilton de Aquino Andrade, Sinval Drummond Andrade, Nelson Batista de Almeida, Cleide Maria de Alvarenga Andrade, Luciane Veiga Borges, Adriana Gonçalves de Assis Andrade, Leide Luiza de Castro Moreira Andrade, João Bosco Drummond Andrade, Gilberto Batista de Almeida e Thales Batista de Almeida.

Citados, a empresa e os responsáveis tributários apresentaram impugnação SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL (fls. 1765-1794), Adriana Gonçalves de Assis Andrade (fls. 1917-1952), Cleide Maria de Alvarenga Andrade (fls. 1958-1993), João Bosco Drummond Andrade e Gilberto Batista de Almeida (fls. 1999-2034), Leide Luiza de Castro Moreira Andrade (fls. 2043-2078), Nilton de Aquino Andrade, Sinval Drummond Andrade e Nelson Batista de Almeida (fls. 2084-2119) e Thales Batista de Almeida e Luciane Veiga Borges (fls. 2131-2166).

Sobreveio a decisão da DRJ (fls. 2233-2265), que julgou improcedente as impugnações, conforme ementa abaixo transcrita

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

PRELIMINAR DE NULIDADE.

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

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

IMPUGNAÇÃO.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2008, 2009, 2010

SUSPENSÃO DE ISENÇÃO. COFINS.

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2008, 2009, 2010

SUSPENSÃO DE ISENÇÃO. PIS.

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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

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

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

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

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

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

RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

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

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”.

Intimados da referida decisão por carta – exceto com relação ao Nilton de Aquino Andrade, cuja prova de intimação não consta dos autos - apresentaram recurso voluntário, SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL (fls. 2576-2598), Nilton de Aquino Andrade, Sinval Drummond Andrade e Nelson Batista de Almeida (fl. 2348-2385), Thales Batista de Almeida e Luciane Veiga Borges (fls. 2386-2423), João Bosco Drummond Andrade e Gilberto Batista de Almeida (fls. 2424-2461), Adriana Gonçalves de Assis Andrade (fls. 2462-2499), Cleide Maria de Alvarenga Andrade (2500-2537) e Leide Luiza de Castro Moreira Andrade (fls. 2538-2575).

SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL alega em seu recurso voluntário (fls. 2576-2598), em síntese, o seguinte: (i) violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa em razão do indeferimento do pedido de prova pericial pela decisão da DRJ; (ii) nulidade do procedimento fiscal que culminou com a lavratura do auto de infração, tendo em vista que a Autoridade Fiscal se valeu de informações extraídas das declarações de imposto de renda de várias empresas sem a instauração de regular procedimento administrativo para investigar tais empresas, em violação ao inciso II do § 10. do art. 198 do CTN; (iii) não descumprimento dos requisitos para o gozo da isenção, tendo em vista que sua contabilidade atendeu a todos os requisitos formais e legais, seus dirigentes nunca foram remunerados por qualquer forma e todos os recursos gerados pela empresa foram usados na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; (iv) impossibilidade de os artigos 12, §2º, 13 e 14 da Lei nº 9.532/97 serem invocados como fundamentos legais da autuação, tendo em vista que as Ações Diretas de Inconstitucionalidade n.ºs 1.802-3 e 2.028 concluíram que somente a lei complementar pode dispor sobre imunidade tributária e, o presente caso, versa sobre imunidade e não sobre isenção; (v) que os serviços foram prestados, os tributos correlatos foram recolhidos, o preço da prestação era de

mercado, as empresas não estavam todas no mesmo endereço e, mesmo que estivessem, se a Receita Federal concedeu inscrição no CNPJ, não há qualquer ilegalidade nisso, razão pela qual não há que se falar em distribuição ilegal de lucros; (vi) que o Ato Declaratório Executivo n.º 13/2013 não mencionou a suspensão da isenção da COFINS e a forma reduzida de tributação do PIS; (vii) que não houve fraude ou simulação nos atos empresariais praticados; (viii) e a insubsistência da multa de 150%, tendo em vista a ausência de fraude, simulação ou dolo, o caráter confiscatório da referida multa, bem como a impossibilidade de manutenção da multa com base em “indícios” de que o Recorrente agiu dolosamente, como afirma a decisão da DRJ.

Nilton de Aquino Andrade, Sinval Drummond Andrade e Nelson Batista de Almeida, por sua vez, sustentam em seu recurso voluntário (fl. 2348-2385), além dos argumentos já invocados pela empresa: (i) nulidade do lançamento, tendo em vista que a responsabilidade tributária teve por base informações extraídas das declarações de imposto de renda de várias empresas sem a instauração de regular procedimento administrativo para investigar tais empresas, em violação ao inciso II do § 1º do art. 198 do CTN; (ii) que a autuação se baseou em presunções e indícios não suficientes para atribuição de responsabilidade tributária; (iii) que não há previsão legal para caracterização de grupo econômico entre pessoas físicas, não podendo da simples vinculação entre pessoas jurídicas ou do parentesco entre pessoas físicas resultar a responsabilidade tributária com base no art. 124 do CTN; (iv) que o art. 124 do CTN não é uma norma de atribuição de responsabilidade, mas, sim, de solidariedade; (v) que a aplicação do art. 135 para atribuição de responsabilidade somente tem cabimento quando há a realização de um ato, devidamente comprovado pela Autoridade Fiscal, praticado pelo sócio gerente, contra os interesses da sociedade ou em violação à lei, e que resultou no surgimento do débito tributário; e (vi) que as provas acostadas aos autos demonstram que os Recorrentes não eram sócios da empresa autuada à época dos fatos geradores, razão pela qual não poderiam ser administradores.

Os mesmos argumentos foram invocados nos recursos voluntários interpostos pelos responsáveis tributários Thales Batista de Almeida e Luciane Veiga Borges (fls. 2386-2423), João Bosco Drummond Andrade e Gilberto Batista de Almeida (fls. 2424-2461), Adriana Gonçalves de Assis Andrade (fls. 2462-2499), Cleide Maria de Alvarenga Andrade (2500-2537) e Leide Luiza de Castro Moreira Andrade (fls. 2538-2575).

Em 16.09.2014, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara a 3ª Seção do CARF declinou a competência para julgamento dos recursos voluntários interpostos, tendo em vista que o auto de infração subjacente é reflexo da fiscalização de IRPJ, que ensejou a lavratura de auto de infração de IRPJ, CSLL e IRRF, objeto do Processo Administrativo nº 15504.723037/2013-39, que, atualmente, aguarda julgamento perante à CSRF.

É relatório.

Voto

Conselheiro Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic , Relator.

I - Admissibilidade

SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL, Sinval Drummond Andrade, Nelson Batista de Almeida, Cleide Maria de Alvarenga Andrade, Luciane Veiga Borges, Adriana Gonçalves de Assis Andrade, Leide Luiza de Castro Moreira Andrade e João Bosco Drummond Andrade foram intimados do acórdão recorrido, por carta, em 13.05.2014. Gilberto Batista de Almeida e Thales Batista de Almeida, por sua vez, foram intimados em 15.05.14. Todos interpuseram recurso voluntário em 05.06.2014. Portanto, tendo em vista o prazo de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, são tempestivos os recursos voluntários interpostos.

A tentativa de intimação por carta de Nilton de Aquino Andrade, em 13.05.2014, restou infrutífera (fls. 2329 - 2332). No entanto, apesar de não haver nos autos comprovação da intimação por edital, Nilton de Aquino Andrade interpôs recurso voluntário igualmente em 05.06.14, de forma que eventual deficiência na sua intimação não cerceou seu direito de defesa.

No mais, os recursos voluntários cumprem com os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual devem ser conhecidos.

II – Preliminares

II.1 - Prova pericial

Sustenta a Recorrente SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa em razão do indeferimento pela DRJ do pedido de prova pericial formulado com observância a todos os requisitos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

A decisão recorrida, por sua vez, justifica o indeferimento da prova pericial na sua desnecessidade, tendo em vista que (i) é “incabível a realização perícia ou diligência quando se trata de matéria passível de prova documental”; (ii) a “perícia só se revela necessária para elucidar pontos duvidosos que requeiram conhecimento técnico especializado para o deslinde de questão controversa”; e, no caso sob julgamento, (iii) “estão presentes nos autos os elementos suficientes para formar a convicção do julgador e para a solução do litígio”.

Sobre o tema são os artigos 18 e 28 do Decreto 70.235/72:

“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”.

“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.”

Assim, resta claro que incumbe à autoridade julgadora avaliar a necessidade da realização de prova pericial para o deslinde do feito e, caso a considere prescindível, possui plena discricionariedade para indeferi-la, desde que o faça de forma fundamentada.

Sobre o tema é, ainda, a Súmula CARF n.º 163, aprovada em 06.08.2021: “O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis”.

Portanto, tendo em vista que, no presente caso, a decisão recorrida motivou indeferimento do pedido de produção de prova pericial na sua desnecessidade, não há que se falar em nulidade em razão de cerceamento do direito de defesa ou violação ao princípio do contraditório.

II.2 - Nulidade do procedimento de fiscalização

Sustentam os Recorrentes a nulidade do procedimento fiscal que culminou na lavratura dos autos de infração, tendo em vista que a Autoridade Fiscal se valeu de informações extraídas das declarações de imposto de renda de várias empresas sem a instauração de regular procedimento administrativo para investigar tais empresas, em violação ao inciso II do § 1º do art. 198 do CTN, que assim estabelece:

“Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

§ 1º Excetua-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

(...)

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa”.

Notem que o referido dispositivo, em seu *caput*, veda a divulgação de informações sobre situação econômica ou financeira de contribuintes pela Fazenda Pública; enquanto o §1º estabelece as situações nas quais a divulgação é autorizada, dentre elas, aquela decorrente de solicitação de autoridade administrativa, desde que haja instauração de processo administrativo para tanto.

Ocorre que, no presente caso, não houve divulgação de informações ou seu compartilhamento em razão de solicitação de autoridade administrativa – mas, sim, a utilização pela Receita Federal de informações das quais regularmente dispunha, sobre a situação econômica e financeira dos Recorrentes e suas empresas.

Diante disso, não há que se falar em violação ao inciso II do § 1º do art. 198 do CTN no presente caso.

III – Mérito

III.1 – Tributação das atividades desenvolvidas pelo SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL pela Contribuição ao PIS e pela Cofins

A isenção de Cofins e a redução da tributação da Contribuição ao PIS para as “associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinem, sem fins lucrativos” – categoria na qual o SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL supostamente se enquadrava de acordo com a Autoridade Fiscal -, está prevista nos artigos 13 e 14 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, que assim dispõe:

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades: (...)

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as **associações, a que se refere o art. 15 da Lei n.º 9.532, de 1997**”.

“Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1.º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas: (...)

X - **relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13**”.

Portanto, nos termos dos referidos dispositivos, para que as associações façam jus à isenção de Cofins e à redução da tributação pela Contribuição ao PIS, é preciso que se enquadrem no disposto no art. 15 da Lei n.º 9.532/97, que, por sua vez, estabelece o seguinte:

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

§ 1.º 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.

§ 2.º 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”.

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

Assim, são isentas de Cofins e sujeitas à redução da Contribuição ao PIS as associações civis que (i) prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas; (ii) coloquem tais serviços à disposição do grupo de pessoas a que se destinam; (iii) não possuam fins lucrativos; e (iv) se sujeitem aos requisitos do art. 12, § 2.º, alíneas "a" a "e" e § 3.º e dos artigos 13 e 14 da Lei n.º 9.532/97, quais sejam:

12. (...)

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

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3.º e 16 da Lei n.º 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores

praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;

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

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

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

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

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

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

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”.

Notem que o art. 12, § 2º, alíneas "a" até "e" e § 3º da Lei nº 9.532/97 tratam dos requisitos para que as entidades sejam consideradas associações sem fins lucrativos, tanto para fins de IRPJ, como de Contribuição ao PIS e de Cofins, por remissão expressa do art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 – que, frise-se, menciona as entidades a que se referem o art. 15 da Lei nº 9.532/97, que, por sua vez, exige para o enquadramento em tal categoria o preenchimento dos requisitos do art. 12, § 2º, alíneas "a" até "e" e § 3º.

Diante disso, pode-se concluir que são requisitos para que uma entidade seja considerada associação civil sem fins lucrativos para fins de isenção de Cofins e redução de Contribuição ao PIS: (i) prestar os serviços para os quais houver sido instituída; (ii) colocar tais serviços à disposição do grupo de pessoas a que se destina; (iii) não possuir fins lucrativos; (iv) remunerar os dirigentes que atuem efetivamente na gestão executiva da entidade em atendimento aos requisitos dos artigos 3º e 16, da Lei nº 9.790/99, e respeitados como limite máximo da remuneração os valores praticados pelo mercado; (v) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; (vi) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva

exatidão; (vii) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, 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 (viii) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos à Receita Federal.

No presente caso, a atuação para a exigência de Contribuição ao PIS e de Cofins decorreu do não preenchimento dos requisitos da Lei nº 9.532/97 – que, frise-se, são exigidos igualmente para fins de isenção de Cofins e redução de Contribuição ao PIS, nos termos dos artigos 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Confira-se:

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

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

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

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

Conforme constatado pela Autoridade Fiscal, o **SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL** distribuiu lucros aos sócios e, com isso, deixou de atender aos requisitos previstos no art. 15 da Lei nº 9.532/97, exigidos para a redução da Contribuição ao PIS e a isenção de Cofins.

Da análise dos presentes autos, é possível constatar que, em 08.09.2012, o **SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL** foi intimado a “comprovar com documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores a efetiva prestação do serviço, tais como: apresentar cópia do contrato de prestação de serviço, cópia da nota fiscal de serviço, cópia de cheque ou depósito bancário relativo ao pagamento da nota fiscal e outros que julgar necessários” (fl. 126 – 128). Em resposta, o **SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL** apresentou cópias das notas fiscais e comprovantes de pagamentos.

Portanto, de fato, os documentos apresentados pelo ente não são suficientes para comprovar a efetiva prestação dos serviços, como concluiu a Autoridade Fiscal no Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 9 e 10). Ainda que os tributos devidos pelas prestadoras de

serviço tenham sido recolhidos e o preço cobrado seja o de mercado – como alegam os Recorrentes –, seria preciso comprovar a efetiva prestação dos serviços para afastar a conclusão de que a estrutura adotada pelos Recorrentes tinha por finalidade distribuir os lucros do SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL.

Diante disso, não procede o argumento dos Recorrentes de que o SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL não descumpriu os requisitos para o gozo da isenção, tendo em vista que sua contabilidade atendeu a todos os requisitos formais e legais, seus dirigentes nunca foram remunerados por qualquer forma e todos os recursos gerados pela empresa foram usados na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais. Isso porque a Autoridade Fiscal demonstrou que a entidade deixou de aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais, na medida em que distribuiu seu “superávit” a terceiros na forma de remuneração por serviços que não foram prestados e, com isso, violou expressamente o art. 12, §2º, “b”, da Lei nº 9.532/97.

Igualmente não subsiste a alegação dos Recorrentes de que “se as receitas da associação advêm das atividades por ela realizadas e, estas, frise-se, foram todas realizadas conforme sua finalidade e seu objeto social, jamais pode-se concluir que a associação perde sua natureza jurídica de associação sem fins lucrativos” (fl.2586). Isso porque o que ensejou a lavratura dos autos de infração subjacentes não foram as receitas auferidas pelo SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL, mas, sim, o destino atribuído ao seu “superávit”.

Também não prospera o argumento de que a participação dos fundadores do SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL no capital das empresas que prestam serviços ao instituto não é suficiente para enquadrar o instituto como entidade imune. Ora, não é o fato isolado de os fundadores do SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL serem sócios das empresas prestadoras de serviço que afastou a imunidade da Cofins e a redução da contribuição ao PIS, mas as diversas constatações que levaram a Autoridade Fiscal a concluir que o instituto pagou por serviços que não foram prestados como forma de distribuir seus lucros.

No que se refere à alegação de que as empresas prestadoras de serviços não comprovados ao SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL não estavam todas no mesmo endereço, assiste razão os Recorrentes. De fato, das sete empresas que foram consideradas “prestadoras de serviços com notas fiscais glosadas”, três têm endereço na sala 1.605 da Avenida Prudente de Moraes, 287: EXCELÊNCIA CONTÁBIL LTDA, GSS SUPORTE LTDA e GRUPO SIM S/C LTDA (META FISCAL). As outras quatro empresas têm endereço no mesmo prédio, mas em salas distintas. No entanto, de acordo com o Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fl. 10) essas salas são as mesmas integralizadas pelo SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL no capital social da 3D PARTICIPAÇÕES LTDA, cuja sócia majoritária (99%), Cleide Maria de Alvarenga Andrade, é responsável pela contabilidade do SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL e de todas as empresas prestadoras de serviços com notas fiscais glosadas e esposa de Sinval Drummond Andrade (fl. 429), fundador do SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL.

Para combater a constatação da Autoridade Fiscal de que a transformação do SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL em um instituto teve por objetivo dispensar a entidade de licitação (fl. 6), sustentam os Recorrentes que a entidade já estava dispensada de licitações e, para tanto, junta aos autos cópias de decisões judiciais sobre o tema. Nesse ponto, invoco as

razões de decidir do Acórdão n.º 1201-001.856, julgado em 16.08.2017, que analisou a exigência de IRPJ, CSLL e IRRF relacionada aos fatos ora em discussão:

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

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

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

Sustentam os Recorrentes, ainda, que os artigos 12, §2º, 13 e 14 da Lei n.º 9.532/97 não podem ser invocados como fundamentos legais da atuação, tendo em vista que as Ações Diretas de Inconstitucionalidade n.ºs 1.802-3 e 2.028 concluíram que somente a lei complementar pode dispor sobre imunidade tributária.

Ocorre que, com relação à Lei n.º 9.532/97, os dispositivos declarados formalmente inconstitucionais foram apenas a alínea “f” do § 2º do art. 12; o art. 13, caput; e o art. 14; e declarados formal e materialmente inconstitucionais foi o art. 12, § 1º. Ademais, a vedação à distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou renda das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, para gozo de imunidade, consta, ainda do art. 14 do CTN, lei materialmente complementar.

Por fim, alegam os Recorrentes que o Ato Declaratório Executivo n.º 13/2013 não mencionou a suspensão da isenção da Cofins e a forma reduzida de tributação do PIS, permanecendo incólume, portanto, a isenção sobre tais contribuições.

Nesse ponto, procedem parcialmente os argumentos dos Recorrentes. Não obstante tenha havido, de fato, o descumprimento dos requisitos para isenção da Cofins e redução da Contribuição ao PIS, como exaustivamente tratado acima, o Ato Declaratório Executivo n.º 13/2013 se limitou a suspender a isenção de IRPJ e CSLL. Confira-se:

“O DELEGADO SUBSTITUTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM BELO HORIZONTE, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo art. 302, inciso VII, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF n.º 203, de 14/05/2012, publicado no Diário Oficial da União de 15/05/2012, e considerando o disposto nos arts. 9º, § 1º, e 14 da Lei n.º 5.172 (CTN), 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 21 – DRF/BHE, de 15/01/2013, e no Termo de Constatação e Notificação Fiscal, expedido em 30/11/2012, constantes do processo administrativo n.º 15504.731237/2012-84, **declara**:

Art 1º - SUSPENSA a aplicação dos benefícios de isenção do imposto de renda e da contribuição social sobre lucro líquido, previstos no art. 15 da Lei n.º 9.532/1997, à

pessoa jurídica SIM – INSTITUTO DE GESTÃO 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 2008 e o termo final é o dia 31 de dezembro de 2010.

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

O art. 32 da Lei n.º 9.430/96 trata dos procedimentos para 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 requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei n.º 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.

§ 12. A entidade interessada disporá de todos os meios legais para impugnar os fatos que determinam a suspensão do benefício.

O §10º do art. 32 da Lei nº 9.430/96 estende o procedimento de suspensão da imunidade prevista na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal às isenções condicionadas em geral, inclusive de contribuições sociais. Isso porque não há qualquer referência no art. 32 da Lei nº 9.430/96 que limite sua aplicação aos impostos. Assim, o referido §10º é amplo o suficiente para abarcar as isenções condicionadas de impostos e contribuições.

Portanto, como sustentam os Recorrentes, realmente, seria necessário a expedição de ato declaratório, abrangendo a suspensão da isenção de Cofins, antes da lavratura do auto de infração correspondente, para a validade do lançamento no que se refere à referida contribuição. Com relação à Contribuição ao PIS, entretanto, por se tratar de redução – e não de isenção propriamente dita – não se aplica o art. 32 da Lei nº 9.430/96, não havendo, assim, obrigatoriedade de adoção de procedimentos específicos prévios à lavratura do auto de infração.

Nesse sentido, decidiu há pouco a 1ª Turma da CSRF ao proferir o Acórdão nº 9101-005.857¹:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

IMUNIDADE. ISENÇÃO. COFINS. AUSÊNCIA DE SUSPENSÃO EXPRESSA POR ATO DECLARATÓRIO. DESOBEDIÊNCIA AO ART. 32 DA LEI Nº 9.430/96. INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO.

A ausência de suspensão da imunidade/isenção do contribuinte em relação à Cofins, com o conseqüente desrespeito ao rito estabelecido pelo art. 32 da Lei nº 9.430/96, torna insubsistente o lançamento”.

Cumprе transcrever os seguintes trechos do voto do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que demonstram a similitude entre aquele e o presente caso:

“O acórdão recorrido, conforme assentado, concluiu que é indispensável à validade da autuação fiscal a prévia suspensão da imunidade da Cofins, sob pena de nulidade da autuação fiscal. Os paradigmas apresentados vão em sentido oposto, afirmando ambos que o procedimento prévio seria obrigatório apenas no caso de impostos e não quando a cobrança fosse de contribuições sociais. (...)

Já os acórdãos paradigmas indicados são convergentes ao decidir que a previsão do disposto no art. 32 da Lei nº 9.430/1996 não se aplica às contribuições sociais, mas apenas aos impostos.

O cerne da discussão, portanto, é a melhor exegese do previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/1996, *verbis*: (...)

Há ao menos duas principais interpretações do dispositivo acima transcrito. Para uma delas, a previsão do parágrafo primeiro é dirigida à imunidade prevista no art. 150, VI, “c” da Constituição Federal, que trata especificamente de impostos: (...)

¹ J. em 10.11.2021.

De acordo com a linha de pensamento, o art. 32 é dirigido às entidades imunes de impostos, não se aplicando, por conseguinte, às contribuições sociais, dentre elas a Cofins.

A segunda vertente de pensamento defende que a previsão do parágrafo dez do artigo acima transcrito determinaria que o mesmo rito aplicável à suspensão da imunidade deveria ser utilizado para os casos de suspensão da isenção. Daí decorreria, à luz do previsto no art. 195, § 7º da Constituição Federal, que seria necessário procedimento específico para suspensão da isenção da Cofins.

Alinho-me a essa corrente de interpretação.

Sabe-se que as hipóteses de isenção de Cofins, por exemplo, são inúmeras e dispersas na legislação o que exigiria, de antemão, a aplicação do rito ao menos similar ao previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/96, com expedição prévia ao lançamento de ato declaratório de suspensão de isenção/imunidade, com direito ao contraditório.

Isso porque, para suspender benefícios desse jaez, há de se garantir ao Contribuinte o seu direito inafastável de contraditar as razões que levaram ao ato suspensivo, o que não ocorreu no caso concreto em relação à exigência de Cofins.

Desse modo, ato suspensivo do benefício deve ser prévio, antecedente de procedimento fiscal tendente a apurar eventuais valores devidos, ainda mais no caso concreto em que o Contribuinte entende ser imune (entidade beneficente de assistência social, nos termos do § 7º do art. 195 da Constituição Federal) e a autoridade fiscal a trata como sendo entidade isenta, matérias que seriam alvo de discussão preliminar no bojo do procedimento específico de suspensão de imunidade/isenção, procedimento não adotado pelo Fisco (grifamos).

Peculiaridades daquele caso, entretanto, levaram os julgadores a concluir que o auto de infração para exigência de Cofins deveria ser anulado por vício material – o que não é o caso dos presentes autos. No referido processo, havia discussão acerca da natureza da norma que exonerava o contribuinte de Cofins: se imunidade, como sustentava o contribuinte, ou isenção, como defendia a Autoridade Fiscal. E, nos termos do concluído no Acórdão nº 9101-005.857, o ato declaratório de suspensão de isenção, ao enfrentar o tema, certamente modificaria o próprio conteúdo do auto de infração, seus fundamentos fáticos e jurídicos.

No presente caso, por outro lado, a discussão se limita ao descumprimento de formalidade procedimental prévia à lavratura do auto de infração, razão pela qual entendo tratar-se de vício formal. Sobre a necessidade expedição de ato declaratório de suspensão da isenção antes da lavratura de auto de infração, sob pena de nulidade do lançamento por vício formal, são os seguintes precedentes desse Conselho:

“IMUNIDADE. ISENÇÃO. INOBSERVÂNCIA DO PROCEDIMENTO DE

SUSPENSÃO DE IMUNIDADE OU ISENÇÃO ANTES DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. NATUREZA FORMAL DO VÍCIO.

O prévio ato declaratório suspensivo do benefício configura requisito para o lançamento de tributos que é externo ao auto de infração, sendo sua ausência vício de natureza formal, eis que não relacionado ao âmago da obrigação tributária” (Acórdão nº 9101-004.144, de 07.05.2019).

“NULIDADE FORMAL LANÇAMENTOS SUSPENSÃO DE IMUNIDADE DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Verifica-se que o ato de cancelamento efetivado pelo INSS não foi de imunidade, mas de isenção, e de contribuições previdenciárias, não alcançando a CSLL, o PIS e a Cofins. Constata-se que houve a notificação fiscal, o despacho decisório e o Ato Declaratório Executivo de suspensão de imunidade, todos concernentes somente a impostos. Inexistiram a notificação fiscal, o despacho decisório e o Ato Declaratório Executivo de suspensão de imunidade das contribuições sociais, de modo que resultam inquinados de nulidade formal os lançamentos de CSLL, de PIS e de Cofins. Plena aplicabilidade do art. 32 da Lei 9.430/96 à suspensão de imunidade de contribuições sociais da seguridade social, máxime a partir da Lei 11.457/07” (Acórdão 1103-000.952, j. em 05.11.2013)

Diante do exposto, mantenho o acórdão recorrido no que se refere à Contribuição ao PIS, tendo em vista o descumprimento de requisito previsto no art. 15 da Lei nº 9.532/97, para apuração da referida contribuição de forma reduzida. No entanto, dou provimento parcial ao recurso dos Recorrentes, para reconhecer a nulidade do lançamento de Cofins, por vício formal, em razão da ausência de ato declaratório suspendendo a isenção de Cofins antes da lavratura do auto de infração correspondente.

III.2 - Multa qualificada

Sustentam os Recorrentes a insubsistência da multa de 150%, tendo em vista a ausência de fraude, simulação ou dolo, o caráter confiscatório da referida multa, bem como a impossibilidade de manutenção da multa com base em “indícios”.

Nos termos do art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96, ao sujeito passivo será aplicada multa de ofício de 150% sobre a totalidade ou diferença de tributo sempre que a falta de pagamento, recolhimento ou declaração vier acompanhada de sonegação, fraude ou conluio.

Entende-se por sonegação a ação ou omissão dolosa capaz de impedir ou retardar o conhecimento pela Autoridade Fiscal (i) da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias; ou (ii) das condições pessoais do contribuinte capazes de afetar a obrigação ou crédito tributário (art. 71 da Lei nº 4.502/64). Fraude, por sua vez, é a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou a excluir ou modificar suas características, de modo a reduzir, evitar ou diferir o pagamento do imposto devido (art. 72 da Lei nº 4.502/64). Por fim, conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas, visando à sonegação ou à fraude (art. 73 da Lei nº 4.502/64).

Portanto, para que haja a aplicação da multa de ofício qualificada, é preciso que a Fiscalização demonstre a subsunção da conduta praticada pelo sujeito passivo a uma das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64. Isto é, não basta que haja a imputação genérica de sonegação, fraude ou conluio, é preciso que haja a individualização da conduta do agente e a comprovação inequívoca da existência de dolo. Nesse sentido:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 1996

MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE DOLOSO FRAUDULENTO.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser incontestada e demonstrada de forma cabal. Assim, o lançamento da multa qualificada de 150% deve ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei n.º 4.502, de 1964” (Acórdão n.º . 9101-005.686, de 13.08.21).

No presente caso, a qualificação da multa decorreu da prática reiterada das seguintes condutas, que, supostamente, configuram atos dolosos tendentes a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência da obrigação tributária:

“30.2. Se “auto transformar” numa entidade isenta do IRPJ e contribuições, conforme minuciosamente descrito neste Termo, afim de evitar a ampla concorrência com as demais empresas do setor, ao não ser necessária a licitação para assinar os contratos de prestação de serviços com as prefeituras;

30.3. Como entidade isenta deixou de apurar lucro tributável, deixando de recolher aos cofres públicos os impostos e contribuições;

30.4. 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, no ano de 2008, do valor integralizado em moeda corrente, pela empresa TEVALI que tem sede no Uruguai.

30.5. Reduzir a base imponible com a inserção na escrita de notas fiscais de favor, conforme minuciosamente descrito;

30.6. Distribuir rendimento não tributado aos sócios/fundadores através de empresas que não tinham condições de prestar tais serviços, conforme descrito neste Termo.

30.7. Enviar declarações dos anos calendário de 2008, 2009 e 2010 à RFB – DIPJ como entidade isenta baseadas nesta situação irregular”.

No presente caso, a Autoridade Fiscal comprovou que o SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL distribuiu lucros e, para tanto, se valeu de estrutura societária constituída para tal finalidade. Ao transformar o SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL em suposta associação civil sem fins lucrativos e passar a recolher apurar seus tributos com isenção de Confins e redução de Contribuição ao PIS, os Recorrentes agiram em conjunto, de forma a modificar as características do fato gerador, para reduzir o pagamento dos tributos devidos, o que caracteriza fraude (art. 72 da Lei n.º 4.502/64) e conluio (art. 73 da Lei n.º 4.502/64).

Cumprido destacar que a aplicação da multa não decorreu de indícios, mas de fiscalização extensa na qual se constatou a prática de tais condutas pelos Recorrentes.

Por fim, com relação ao argumento de carácter confiscatório da multa de 150%, cumpre destacar que não cabe ao julgador administrativo afastar a aplicação da lei ou graduar multa sob os fundamentos de confisco. Isso porque o CARF não é competente para se manifestar sobre aspectos constitucionais da lei tributária, nos termos da Súmula CARF n.º 02, aprovada em 2006.

Diante do exposto, mantenho a aplicação da multa de 150%, com base no art. 44, inciso I, e § 1.º, da Lei n.º 9.430/96, tendo em vista a configuração, no presente caso, de fraude e conluio.

III.3 - Responsabilidade tributária

A responsabilidade tributária, matéria de lei complementar por força do art. 146, III, “a” da Constituição Federal, é espécie de sujeição passiva tributária, disciplinada nos arts. 128 a 138 do CTN, que é lei formalmente ordinária, recepcionada pelo texto constitucional com força de lei complementar.

O responsável tributário, assim como o contribuinte, é sujeito passivo da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória. No entanto, nos termos do art. 121, parágrafo único, do CTN, o contribuinte mantém “*relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*”, enquanto o responsável tributário é aquele que “*sem revestir a condição de contribuinte [tenha] obrigação [que] decorra de disposição expressa de lei*”.

Isto é, o contribuinte é aquele que tem o dever de realizar o comportamento objeto da obrigação tributária, em detrimento do próprio patrimônio. Como explica Geraldo Ataliba, “é a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo [...] [estando] em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência”². O responsável, por sua vez, é aquele que “não realizando o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo”³.

Ao responsável é atribuída essa condição (i) em substituição daquele que naturalmente seria o contribuinte, pelas razões previstas na legislação; ou (ii) por transferência do dever de satisfazer a obrigação, outrora atribuída ao contribuinte. A responsabilidade por transferência pode ocorrer de forma que o contribuinte permaneça no polo passivo (como no art. 134 do CTN) ou que o terceiro responda pessoal e exclusivamente pela obrigação tributária (como no art. 135 do CTN).

No presente caso, a responsabilidade dos Recorrente foi embasada nos artigos 124, I, 125 e 135 do CTN, bem como no artigo 207, incisos III e V, parágrafo único, do Decreto nº 3.000/1999 (“RIR99”).

(i) Arts. 124 e 125 do CTN

No termos do art. 124, do CTN, são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário, sem benefício de ordem, as pessoas com interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal (inciso I) e as pessoas expressamente designadas por lei (inciso II). O art. 125, por sua vez, apenas enumera os efeitos da solidariedade.

As pessoas “designadas por lei” são aquelas cuja responsabilidade é expressamente atribuída pela legislação, não suscitando grandes dúvidas. O “interesse comum”, por sua vez, apesar da subjetividade, não deve ser objeto de alargamento conceitual imoderado apenas para fins de cobrança do crédito tributário. Isso porque “[a] *solidariedade não é espécie*

² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 86.

³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 507-508.

de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. [...] É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias”⁴.

Assim, o art. 124 do CTN contempla hipóteses de solidariedade entre pessoas que já figuram no polo passivo da relação tributária, seja na condição de contribuinte, seja de responsável, não autorizando, por si só, a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros. Nesse sentido, ensina Regina Helena Costa:

“A solidariedade tributária, que é sempre passiva, somente pode existir entre sujeitos que figurem nesse polo da relação obrigacional. (...) Por intermédio desse expediente, não se inclui terceira pessoa no polo passivo da obrigação tributária, representando apenas ‘forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo’” (Código Tributário Nacional Comentado: em sua moldura constitucional. 2.ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 276).

Diante disso, cronologicamente, primeiro, um terceiro deve ser responsabilizado pelo crédito tributário, passando a figurar no polo passivo da relação jurídica, ao lado do contribuinte ou em substituição a ele, para, então, incidir o comando do art. 124 do CTN, que determina a solidariedade entre aqueles que já são sujeitos passivos da obrigação tributária;

A interpretação sistemática do Código Tributário Nacional confirma o entendimento de que o referido dispositivo não se presta a atribuir responsabilidade a terceiros, mas apenas a graduar a responsabilidade entre aqueles que praticaram o fato gerador da obrigação tributária. Isso porque o art. 124 do CTN está dentro do “Capítulo IV – Sujeito Passivo” e não do “Capítulo V – Responsabilidade Tributária”.

No presente caso, o sujeito passivo e as empresas cuja prestação de serviço não foi comprovada praticaram, em conjunto, o fato gerador da obrigação tributária, na medida em que auferiram receita por meio do SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL e a distribuíram para as empresas em referência. No entanto, o fato de SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL e as empresas cuja prestação de serviço não foi comprovada terem praticado, em conjunto, o fato gerador das contribuições ora em exigência não tem por consequência imediata a responsabilização de seus sócios, diretores, gerentes ou representantes.

(ii) Art. 135 do CTN

Para se determinar o alcance do art. 135 do CTN é preciso analisá-lo em conjunto com o art. 134 do CTN. Apesar de ambos contemplarem hipóteses de responsabilização de terceiros, o art. 134 determina a responsabilidade solidária entre contribuinte e terceiro, pelos atos e omissões praticados, na hipótese de impossibilidade de exigência da obrigação principal do contribuinte; enquanto o art. 135 trata da responsabilidade pessoal do terceiro, quando a obrigação tributária decorrer de atos por ele praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

Como ensina Geraldo Ataliba, na responsabilidade regida pelo art. 134 do CTN, o contribuinte e o responsável permanecem no polo passivo da relação, “o primeiro, em caráter preferencial, o segundo, subsidiariamente, bastando para isso o descumprimento do dever de

⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro** / Aliomar Baleeiro; atualização de Misabel Abreu Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, p. 1.118.

pagar tributo devido pelo contribuinte ou a negligência na fiscalização do pagamento”⁵. Já no art. 135, tendo em vista que o terceiro age intencionalmente de má fé contra aquele que representa, a responsabilidade é inteiramente transferida, respondendo o terceiro pessoalmente, de forma plena e exclusiva, pela obrigação tributária.

Especificamente no que se refere à responsabilização dos sócios e administradores, o art. 134 do CTN exige (i) a impossibilidade de exigência da obrigação do contribuinte; (ii) a prática de ato ou omissão pelo terceiro, no caso, o sócio ou administrador; e (iii) no caso dos sócios, a liquidação da sociedade de pessoas. Já o art. 135 do CTN exige, para a responsabilização pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, (i) a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto; (ii) a existência denexo-causal entre o ato praticado e a obrigação tributária surgida.

A interpretação sistemática dos referidos dispositivos faz com que a mera falta de recolhimento de tributos se subsuma ao art. 134 do CTN, enquanto o art. 135 do CTN abarque as hipóteses de infração a leis diversas daquelas que instituem obrigações tributárias principais. Nesse sentido, o STJ, em recurso submetido à sistemática dos recursos repetitivos, firmou a seguinte tese:

“A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa” (REsp nº 1101728/SP, j. em 11.03.2009).

Corroborando esse entendimento Luis Eduardo Schoueri:

“Nota-se que a infração de que cogita o dispositivo não há de ser a mera falta de recolhimento do tributo. Claro que não recolher um tributo no prazo é uma infração a lei. Entretanto, fosse esse o alcance do artigo 135, então não teria sentido o artigo 134, que já versa sobre responsabilização por não recolhimento do tributo. Para que o último dispositivo tenha algum alcance, há de se entender que o artigo 135 compreende as infrações a leis não tributárias; e, no que se refere às leis tributárias, excetua-se o mero inadimplemento” (Direito Tributário, 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 614).

Portanto, para que haja a responsabilização de Nilton de Aquino Andrade, Sinval Drummond Andrade, Nelson Batista de Almeida, Thales Batista de Almeida, Luciene Veiga Borges, João Bosco Drummond Andrade, Gilberto Batista de Almeida, Adriana Gonçalves de Assis Andrade, Cleide Maria de Alvarenga Andrade e Leide Luiza de Castro Moreira Andrade é preciso que o Termo de Verificação e Constatação Fiscal e/ou os Termos de Sujeição Passiva Solidária evidenciem que, cada uma dessas pessoas praticou atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, bem como que hánexo-causal entre os atos praticado e a obrigação tributária surgida. Assim, passamos a análise de cada situação individualmente.

(iii) Situação concreta

⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro** / Aliomar Baleeiro; atualização de Misabel Abreu Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, p. 1.152.

De acordo com o Termo de Verificação e Constatação Fiscal, Nilton de Aquino Andrade, Sinval Drummond Andrade e Nelson Batista de Almeida eram sócios da 3D Participações Ltda, na qual SIM-SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DE MUNICÍPIO integralizou todos os bens registrados no ativo permanente, antes de se transformar em SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL. Nilton de Aquino Andrade, Sinval Drummond Andrade e Nelson Batista de Almeida também eram sócios de SIM-SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DE MUNICÍPIO, quando a empresa foi transformada em um instituto e permaneceram associados no período dos fatos geradores em discussão, tendo, portanto, participação ativa na estrutura simulada.

Diante disso, restou demonstrado que Nilton de Aquino Andrade, Sinval Drummond Andrade e Nelson Batista de Almeida praticaram atos com infração à lei ao se valer de estrutura societária constituída para distribuir lucros de suposta associação civil sem fins lucrativos, o que resultou na suspensão da isenção de Cofins e da redução da tributação da Contribuição ao PIS, em discussão nos presentes autos.

Cleide Maria de Alvarenga Andrade, por sua vez, foi a responsável pela contabilidade do SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL e de todas as empresas cuja prestação de serviços ao instituto não foi comprovada, isto é, de todas as empresas que, conforme comprovado ao longo do presente processo, eram utilizadas de forma a distribuir os lucros do SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL. Além disso, era sócia e administradora da EDITORA SIM LTDA, uma das empresas cuja prestação de serviços ao SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL não ficou comprovada, sócia majoritária de TRAJETO LTDA, outra empresa cuja prestação de serviços ao SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL não ficou comprovada, e vice-presidente e representante no Brasil da TEVALI S/A, com sede no Uruguai, que é sócia da 3D Participações Ltda.

Diante disso, igualmente ficou comprovados nos autos que Cleide Maria de Alvarenga Andrade praticou atos com infração à lei ao se valer de estrutura societária constituída para distribuir lucros de suposta associação civil sem fins lucrativos, o que ensejou a exigência da Contribuição ao PIS e da Cofins.

Luciene Veiga Borges, além de sócia e administradora da EDITORA SIM LTDA, é a signatária dos cheques emitidos pelo SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL para pagamento dos serviços cuja prestação não foi comprovada. A prática de ato doloso é reforçada pelo fato de os cheques serem nominais à própria entidade endossados no verso, de forma que pudessem ser sacados por qualquer pessoa.

Assim, Luciene Veiga Borges, ao assinar os cheques pelos quais os lucros do SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL foram distribuídos, atuou diretamente para distribuição de lucros por suposta associação civil sem fins lucrativos, o que culminou na exigência da Contribuição ao PIS e da Cofins.

Nesse contexto, não prevalece o argumento dos Recorrentes de que a autuação se baseou em presunções e indícios, que não são suficientes para atribuição de responsabilidade tributária a Nilton de Aquino Andrade, Sinval Drummond Andrade, Nelson Batista de Almeida, Cleide Maria de Alvarenga Andrade e Luciene Veiga Borges. Isso porque a responsabilidade foi atribuída a partir da constatação da prática de ato doloso com infração à lei, bem como do nexo causal entre o ato praticado e o surgimento da obrigação tributária.

O fato de tais pessoas não serem sócios do SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL à época dos fatos geradores igualmente não interfere na correta atribuição de responsabilidade tributária com base no art. 135 do CTN, tendo em vista que (i) eram sócios das empresas que praticaram o fato gerador em conjunto com o sujeito passivo, como abordado no item “i” supra; (ii) praticaram atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto; e (iii) há nexo-causal entre o ato praticado e a obrigação tributária surgida.

Diante disso, deve ser mantida a responsabilidade tributária atribuída a Nilton de Aquino Andrade, Sinval Drummond Andrade, Nelson Batista de Almeida, Cleide Maria de Alvarenga Andrade e Luciene Veiga Borges com fulcro nos artigos 124, I e 135 do CTN.

No que se refere aos demais responsáveis tributários, Thales Batista de Almeida, João Bosco Drummond Andrade, Gilberto Batista de Almeida, Adriana Gonçalves de Assis Andrade e Leide Luiza de Castro Moreira Andrade, de fato, sua responsabilização decorreu apenas de serem sócios das empresas cuja prestação de serviços ao SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL não foi comprovada.

Assim, tendo em vista que a qualidade de sócio não é suficiente para a atribuição de responsabilidade tributária com base no art. 135 do CTN, bem como que não houve, com relação a tais pessoas, a imputação objetiva de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, não deve subsistir a responsabilidade tributária atribuída a Thales Batista de Almeida, João Bosco Drummond Andrade, Gilberto Batista de Almeida, Adriana Gonçalves de Assis Andrade e Leide Luiza de Castro Moreira Andrade. Cumpre ressaltar que a mesma conclusão chegou a 1ª Turma, da 2ª Câmara, da 1ª Seção, por unanimidade, no julgamento do Processo Administrativo nº 15504.723875/2011-41, que analisou os mesmos fatos ora discutidos com relação aos anos-calendários de 2006 e 2007.

Por fim, com relação a responsabilidade tributária com base no artigo 207, incisos III e V, parágrafo único, do Decreto nº 3.000/1999 (“RIR99”), cumpre ressaltar que o dispositivo tem por base o art. 132 do CTN, que trata da responsabilidade da pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra e, por isso, não é suficiente para, por si só, justificar a responsabilização das referidas pessoas físicas.

Pelo exposto, mantenho a decisão recorrida no que se refere à atribuição de responsabilidade a Nilton de Aquino Andrade, Sinval Drummond Andrade, Nelson Batista de Almeida, Cleide Maria de Alvarenga Andrade e Luciene Veiga Borges e voto por afastar a responsabilidade tributária de Thales Batista de Almeida, João Bosco Drummond Andrade, Gilberto Batista de Almeida, Adriana Gonçalves de Assis Andrade e Leide Luiza de Castro Moreira Andrade.

IV – Conclusões

Por todo exposto, conheço dos RECURSOS VOLUNTÁRIOS, rejeito as preliminares de nulidade do auto de infração, e, no mérito: (i) DOU PARCIAL PROVIMENTO aos RECURSOS VOLUNTÁRIOS interpostos por SIM – INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL, Nilton de Aquino Andrade, Sinval Drummond Andrade, Nelson Batista de Almeida, Cleide Maria de Alvarenga Andrade e Luciene Veiga Borges, apenas para reconhecer a nulidade do

lançamento de Cofins, por vício formal, em razão da ausência de ato declaratório suspendendo a isenção de Cofins antes da lavratura do auto de infração correspondente; (ii) DOU PROVIMENTO aos RECURSOS VOLUNTÁRIOS interpostos pelos responsáveis tributários Thales Batista de Almeida, João Bosco Drummond Andrade, Gilberto Batista de Almeida, Adriana Gonçalves de Assis Andrade e Leide Luiza de Castro Moreira Andrade, para excluí-los do polo passivo da obrigação tributária.

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic