



PROCESSO	11070.722373/2012-70
ACÓRDÃO	1004-000.332 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ASSOCIAÇÃO UNINTESE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES. SUSPENSÃO DA IMUNIDADE.

A imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal está condicionada ao atendimento cumulativo dos requisitos estabelecidos no artigo 14 do Código Tributário Nacional e no artigo 12 da Lei nº 9.532/97. A vedação à distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou das rendas da entidade, a qualquer título, conforme estabelecido no inciso I do artigo 14 do CTN com redação da Lei Complementar nº 104/2001, possui abrangência ampla e não comporta relativizações. A remuneração de dirigentes, por qualquer forma, configura violação frontal aos requisitos legais para fruição da imunidade, consoante disposto no artigo 12, § 2º, alínea "a" da Lei nº 9.532/97, dispositivo cuja constitucionalidade foi expressamente declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 1.802.

REMUNERAÇÃO DIRETA E INDIRETA DE DIRIGENTES. CARACTERIZAÇÃO. PAGAMENTO DE DIÁRIAS SEM COMPROVAÇÃO IDÔNEA. LOCAÇÃO DE BENS DE PROPRIEDADE DE DIRIGENTES.

Configura remuneração vedada pela legislação tributária o pagamento sistemático e habitual de valores a dirigentes a título de diárias, quando ausente documentação comprobatória idônea das despesas efetivamente realizadas, bem como quando os montantes pagos evidenciam regularidade e continuidade incompatíveis com resarcimentos eventuais. A locação de imóvel e veículo de propriedade de dirigente pela entidade imune caracteriza forma indireta de remuneração, constituindo transferência patrimonial que proporciona vantagem econômica ao

dirigente em razão de sua posição na instituição. A expressão "por qualquer forma" constante da vedação legal abrange não apenas pagamentos diretos a título de salário ou honorários, mas toda modalidade de benefício econômico auferido pelo dirigente decorrente de sua vinculação com a entidade.

OBRIGAÇÃO DE DAR VERSUS OBRIGAÇÃO DE FAZER. DISTINÇÃO CIVILISTA. IRRELEVÂNCIA PARA CARACTERIZAÇÃO DA REMUNERAÇÃO VEDADA.

A distinção civilista entre obrigação de fazer (prestação de serviços) e obrigação de dar (locação de bens) não afasta a caracterização da remuneração indireta de dirigentes. A finalidade da norma que veda a remuneração consiste em assegurar que os recursos das entidades imunes sejam integralmente aplicados nas finalidades institucionais, impedindo que parcela destes recursos reverta em benefício pessoal dos dirigentes. Esta finalidade seria frustrada se admitida a celebração de contratos de locação ou outros negócios jurídicos entre a entidade e seus dirigentes, sob argumento de que não constituiriam remuneração por serviços prestados. O que caracteriza a remuneração vedada não é a natureza jurídica formal da relação estabelecida, mas a circunstância de haver transferência de recursos da entidade para o dirigente em razão de sua posição na instituição.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. REGULARIDADE FORMAL. INSUFICIÊNCIA PARA COMPROVAÇÃO DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS.

A regularidade formal da escrituração contábil, compreendida como observância das normas técnicas quanto à manutenção de livros obrigatórios e método de partidas dobradas, não se confunde com a idoneidade material dos registros para comprovação do cumprimento dos requisitos legais. O requisito estabelecido no artigo 14, inciso III do CTN exige escrituração capaz de assegurar exatidão, o que pressupõe fidedignidade dos registros, correspondência entre lançamentos contábeis e realidade econômica subjacente, e existência de documentação idônea comprobatória. A presença de lançamentos em duplicidade, divergências entre valores contabilizados e documentos comprobatórios, e ausência de comprovação idônea de despesas registradas comprometem a exatidão exigida pela legislação.

ALTERAÇÃO LEGISLATIVA POSTERIOR. INAPLICABILIDADE RETROATIVA. LEI Nº 13.151/2015 E LEI Nº 13.204/2015.

As modificações legislativas introduzidas pela Lei nº 13.151/2015 e Lei nº 13.204/2015, que flexibilizaram a vedação à remuneração de dirigentes,

não se aplicam retroativamente a fatos geradores ocorridos anteriormente à sua vigência. A legislação vigente à época dos fatos geradores (2007 a 2011) estabelecia vedação absoluta à remuneração de dirigentes, sem qualquer exceção. A aplicação retroativa de lei tributária somente ocorre nas hipóteses previstas no artigo 106 do CTN, não caracterizadas no presente caso.

MULTA DE OFÍCIO. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária, inclusive quanto ao caráter confiscatório e desproporcional de multa aplicada em conformidade com a legislação vigente, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, da Súmula CARF nº 2 e do artigo 98 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, COFINS E PIS.

Aplicam-se às contribuições sociais (CSLL, COFINS e PIS) as conclusões estabelecidas para a obrigação matriz (IRPJ), dada a íntima relação de causa e efeito que as une, especialmente no campo probatório.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votou pelas conclusões o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

Assinado Digitalmente

Jandir Jose Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do v. acórdão de fls. 506/523, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação de fls. 430/438.

2.Para melhor compreensão sobre a matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da decisão recorrida:

1. Trata-se de auto de infração a trazer exigências de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins, referentes aos anos-calendário de 2007 a 2011, num monte total de R\$ 1.413.952,37 (entre principal, juros e multa de ofício), isso à conta de não oferecimento de receita à tributação (fls. 02, 298/427). Eis excertos do arrazoado da Fiscalização (fls. 278/297):

A **ASSOCIAÇÃO UNÍNTESE**, pessoa jurídica de direito privado, constituída sob a forma de associação de caráter científico-técnico-educativo-cultural, sem fins lucrativos e duração por tempo indeterminado, desenvolvendo conforme seu estatuto datado de 19/07/2007, e 2a. alteração estatutária realizada datada de 29/05/2012 (07/22), as seguintes atividades:

I - Promoção da educação, ciência e cultura;

II-Promoção e organização de cursos, congressos, simpósios, seminários, mesas redondas e conferências, como forma de estimular a discussão, capacitação e o debate, visando disseminar alternativas para as tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnico e científico;

III — Estudos e Pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos;

IV — Produção e promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;

V — Promoção, apoio e desenvolvimento do turismo e esporte;

VI — Promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais;

VII — Promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza;

VIII —Produção e comercialização de livros, revistas e periódicos como forma de difusão de conhecimentos técnicos e científicos e estímulos à leitura e produção literária;

IX — Organização e realização de concursos públicos em todo o território nacional;

X — Mantenância de instituição de Ensino Superior para apoio e/ou oferta de cursos de graduação, extensão e pós-graduação.

Com base nos registros contábeis relativos a as receitas escrituradas fls. 254/277, COMO nos contratos de prestação de serviços educacionais juntados por amostragem às fls. a169/191, ficou constatado que as receitas da instituição provem da prestação de serviços educacionais, cursos de pós-graduação, mestrado, doutorado, capacitação em libras, educação especial, realização de palestras, inscrições, taxas e serviços educacionais, sem gratuidade na prestação dos mesmos.

Não há registro de receitas proveniente de atividades essenciais própria como associação, tendo em vista, que os sócios estão temporariamente dispensados de contribuição de mensalidades, conforme justificativa apresentada pela fiscalizada de fls. 46/48, e alteração estatutária de fls. 07/22.

2— FORMA DE TRIBUTAÇÃO ADOTADA PELA EMPRESA

A instituição informou na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJs fls. 196/238, referente aos anos-calendário 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, que se enquadrava como isenta da tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, deixando de declarar e recolher os valores devidos relativo a estes tributos. Ficou também constatada a falta de declaração e recolhimento da contribuição para a COFINS e para o PIS no período.

A questão, portanto, consiste em verificar se a fiscalizada, instituição de educação, sem fins lucrativos, e sem gratuidade na prestação dos serviços, cumpre os requisitos e formalidades estabelecidas pela legislação, para fruir da imunidade do IRPJ, e da isenção relativo a CSLL, COFINS e do PIS, do período de 07/2007 a 12/2011.

3— DA IMUNIDADE

Os dispositivos constitucionais sobre imunidade devem ser compreendidos dentro dos limites de sua interpretação literal.

A imunidade com relação ao Imposto de Renda decorre do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal, cumulado com artigos 90, inciso IV, alínea "c" e 14 do Código Tributário Nacional, art. 170 e 171 do RIR/99, que dispõem:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

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

(...)

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

Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional — CTN)

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 10.1.2001)

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

I- não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº104, de 10.1.2001)

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.(grifei)

Na modificação do inciso I do art. 14, pela Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, que substituiu a expressão "a título de lucro ou participação no seu resultado" pela expressão "a qualquer título", fica clara a intenção do legislador de vedar não apenas a remuneração direta, mas também outras formas indiretas, e muitas vezes indevidas, utilizadas como subterfúgio para que os membros e dirigentes fossem remunerados.

A exigência de "não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, consta também da alínea "a" do parágrafo 2º, do art. 12 da Lei nº 9.532 de 1997, que assim dispõem:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c"; da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. (Vide artigos 1º e 2º da MpV 2189-49, de 2001)(Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

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

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

4) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; (Vide Lei nº 10.637, de 2002)grifei

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;

f) recolher os tributos relidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa

aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, nº caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público; h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§ 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. (...)

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. (...)

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

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

§ 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.

Também, na regulamentação do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, a Instrução Normativa do SRF nº 113, de 1998, em seu art. 4º, § 3º determina que "instituição que atribuir remuneração, a qualquer título, a seus dirigentes, por qualquer espécie de serviços prestados, inclusive quando não relacionados com a função ou cargo de direção, infringe o disposto no caput, sujeitando-se à suspensão do gozo da imunidade."

Instrução Normativa SRF no 113 de 21 de setembro de 1998.

Art. 1º As instituições que prestem serviços de ensino pré-escolar, fundamental, média e superior, atendidas condições referidas nesta Instrução Normativa, poderão usufruir da imunidade relativa a seu patrimônio, renda e serviços, assegurada pelo art 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição, não se lhes aplicando a hipótese de isenção.

Art. 2º Considera-se imune a instituição de educação que preste os serviços, referidos no artigo anterior, à população em geral,

em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

Parágrafo único. A imunidade não se aplica quanto às contribuições para o PIS/PASEP e para a seguridade social - COFINS, de que tratam, respectivamente, a Medida Provisória nº 1.676, de 1998, e a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

(..)

Art. 4º Para gozo da imunidade, as instituições Imunes de que trata o art. 1º não podem remunerar; por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, entende-se como dirigente a pessoa física que exerce função ou cargo de direção da pessoa fui- dica, com competência para adquirir direitos e assumir obrigações em nome desta, interna ou externamente, ainda que em conjunto com outra pessoa, nos atos em que a instituição seja parte.

§ 2º Não se considera dirigente a pessoa física que exerce função ou cargo de gerência ou de chefia Interna na pessoa jurídica.

§ 3º A instituição que atribuir remuneração, a qualquer título, a seus dirigentes, por qualquer espécie de serviços prestados, inclusive quando não relacionados com a função ou o cargo de direção, infringe o disposto no caput, sujeitando-se à suspensão do gozo da imunidade. (grifei)

§ 4º Às pessoas a que se refere o § 2º podem ser atribuídas remunerações, tanto em relação à função ou cargo de gerência, quanto a outros serviços prestados à instituição.

RIR/99

Instituições de Educação e de Assistência Social

Art. .170. *Não estão sujeitas ao imposto as instituições de educação e as de assistência social, sem fins lucrativos (CF, art. 150, inciso VI, alínea "c").*

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12).

§ 2º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine o resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10).

§ 3º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 2º):

I - não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

II - aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

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

IV - 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;

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

VI - recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;

VII - assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;

VIII - outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo

Art. 171. A imunidade de que trata esta Seção é restrita aos resultados relacionados com as finalidades essenciais das entidades nela mencionadas (CF, art. 150, § 4º).

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável pelas instituições de educação ou de assistência social referidas no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, §1º).

§ 2º O disposto nos arts. 169 e 170 é extensivo às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados à suas finalidades essenciais ou às dela decorrentes, não se aplicando ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (CF, art. 150, §§ 2º e 3º). (grifei)

Diante desta configuração das receitas obtidas pela fiscalizada, anteriormente mencionada, e do público alvo dos serviços prestados, é inadmissível se pensar que a Fiscalizada possa obter o tratamento privilegiado de uma verdadeira "instituição imune/isenta", no sentido em que foi colocado no texto constitucional.

Com a alteração na legislação, ocorrida com o advento da promulgação da Lei nº 9.532/97, com vigência a partir do ano de 1.998, ficou claro a vedação ao gozo do benefício fiscal da imunidade prevista no art. 150 da CF de 1.988, àquelas instituições que remunerarem a qualquer título a sua diretoria. Este é o caso da fiscalizada, que não atende aos requisitos do art. 12 da Lei 9.532, de 1997, em seu parágrafo 2º, alínea "a", pois os membros da diretoria receberam remunerações de forma indireta, como veremos logo a seguir.

Os documentos comprobatórios apresentados, e o registro como despesas no livro diário, encontram-se as fls. 134/148, e os registros das despesas com diárias no livro razão, encontra-se as fls. 64/83.

O presidente da associação é o **Sr. Pedro Luiz Stieler**, que ocupa este cargo desde sua fundação em 2004, conforme atas de fls. 23/37.

No período fiscalizado, o presidente recebeu a título de diárias o montante de R\$ 180.303,63, conforme demonstrativo de fls. 40/42, já deduzidos os valores constantes das justificativas apresentadas de fls. 49/52 e 63.

Em relação aos valores escriturados como despesa com diárias, a fiscalizada foi intimada (38/39) a apresentar documentos comprobatórios idôneos (bilhete de passagem, nota fiscal de hospedagem, e de alimentação etc.), compatíveis com os valores recebidos pelos beneficiários, capaz de comprovar a efetiva realização da despesa realizada no deslocamento.

Em resposta a intimação a fiscalizada apresentou alguns documentos que dada a grande quantidade de diárias recebidas, passamos análise de alguns por amostragem (fls. 84/133).

Para o valor recebido de R\$ 2.000,00 em 31/01/2008, registrado no livro razão fl. 64/83, foi apresentado como documento comprobatório da despesa cópias do passaporte não tendo havido a comprovação da despesa realizada. Portanto, o valor pago a título de diária ao beneficiário caracterizou remuneração por serviços prestados de forma indireta.

Para o valor recebido de R\$ 3.120,00 em 25/01/20091 a fiscalizada apresentou comprovantes de despesa de apenas R\$ 969,51, entretanto, como podemos verificar todas as notas de despesas apresentadas também foram contabilizadas pela fiscalizada na conta despesas com viagem. Portanto, o valor recebido a título de diária de R\$ 3.120,00 representa remuneração por serviços prestados de forma indireta.

Para o valor recebido de R\$ 3.500,00 em 16/02/2009, a fiscalizada apresentou comprovantes de despesa de apenas R\$ 1.972,27, sendo, R\$ 188,62 e R\$ 775,65 referente à despesa com passagem aérea, e R\$ 1.008,00 relativo a boleto de cobrança do banco Itaú Quanto ao boleto de cobrança bancária, conforme anotações constantes deste, é afirmado que o valor correspondente a inscrição no curso de "formação de força de venda", para os participantes Pedro Stieler (presidente) e Sra. Carmem Regina dos Santos Ferreira (segunda tesoureira) a época. Ocorre que o valor de R\$ 1.008,00 e o valor de R\$ 775,65, também foram contabilizados pela fiscalizada na conta despesa com curso e despesa com viagem respectivamente, conforme cópias do livro diário em anexo.

Portanto, os valores acima referidos representam remunerações recebidas de forma indireta, uma, porque foram contabilizados na conta de despesas com diária e também na conta de despesa com curso pela associação, outra porque a despesa com inscrição em curso de especialização particular para membros da diretoria da associação é uma despesa de caráter pessoal em benefício próprio, estranho à finalidade da associação. Cabe ressaltar, que o pagamento de despesas pessoais a diretores caracterizam distribuição de lucros ou rendas a dirigentes ou participação nos resultados pelos seus administradores."

Para os valores recebidos a título de diárias em 10/09/2009 de R\$ 6.290,00 e em 16/09/2009 de R\$ 1.000,00 em 30/09/2009 de R\$ 1.500,00, foram apresentados comprovantes de despesas no montante de R\$ 2.211,01, porem, todo o montante foi contabilizado também como despesa com viagem ou alimentação na associação. Portanto, os valores totais das diárias recebidas de R\$ 8.790,00 caracterizam recebimento de remuneração de forma indireta.

Para o valor recebido a título de diária em 09/03/2010, no valor de R\$ 917,00, foram apresentados comprovantes de despesa no valor de R\$ 60,00, sendo que este valor também foi contabilizado em conta de despesa com alimentação e despesa com viagem na associação, conforme cópias do livro diário em anexo. Portanto, o valor total recebido a título de diária, caracteriza recebimento de remuneração de forma indireta.

Para o valor recebido a título de diária em 18/03/2010, no valor de R\$ 2.313,31, e em 13/04/2010, no valor de R\$ 2.423,40, foram apresentados documentos de despesa no montante de R\$ 1.771,79, sendo que todo este montante também foi contabilizado como despesa da associação, cópias do livro diário em anexo fls. 84/133. Ressalta-se que entre os comprovantes apresentado encontra-se uma Nota Fiscal no valor de R\$ 1.700,00 referente à aquisição de duas poltronas. Portanto, todo o valor recebido a título de diária pelo presidente no montante de R\$ 4.736,71 evidencia recebimento de remuneração de forma indireta.

Para o valor recebido a título de diária em 28/04/2010, de R\$ 4.875,15, a fiscalizada apresentou justificativa informando que este valor correspondia à devolução de empréstimo efetuado na conta pessoal do presidente em 12/04/2010, cujo montante havia sido repassado a associação. Entretanto, conforme cópias do livro diário em anexo, não há registro na data informada relativo ao repasse da referida importância para associação. Portanto, o valor recebido em 28/04/2010 de R\$ 4.875,15, caracteriza remuneração do presidente de forma indireta.

Ressalta-se que nos documentos fiscais acima apresentados, constam sempre como destinatário a associação ao invés daquele que arcou com a despesa.

Como podemos verificar demonstrativo de f1.43, o presidente recebeu a título de locação de veículo de sua propriedade para associação a importância de R\$ 53.460,00, e a título de aluguel de imóvel a importância de R\$ 117.000,00, sendo que R\$ 69.000,00 foram contabilizado na conta aluguéis de imóveis, e R\$ 48.000,00, haviam sido contabilizados indevidamente na conta de diária, segundo justificativa e recibos de pagamentos apresentados constantes de fls. 49/62.

Portanto, estes valores também se caracterizam remuneração indireta ou distribuição disfarçada de rendimentos.

A Sra. **Carmem Regina dos Santos Ferreira**, segunda tesoureira da associação, recebeu vários valores a título de diária no período fiscalizado no montante de R\$ 24.762,45, conforme relatório de fl.40/42, os quais analisaremos por amostragem logo a seguir.

Os documentos comprobatórios apresentados, e o registro como despesas no livro diário, encontram-se as fls. 134/148, e os registros das despesas com diárias no livro razão, encontra-se as fls. 64/83.

Em 31/01/2008 ela recebeu a título de diária a importância de R\$ 2.000,00, tendo sido apresentado como comprovante apenas documentos referente ao controle de migração evidenciando o recebimento de remuneração de forma indireta.

Em 13/02/2009 recebeu a título de diária a importância de R\$ L157,00, quando foi apresentado como comprovante apenas cópia do passaporte, caracterizando o valor recebido como remuneração de forma indireta.

Em 31/02/2010 e em 02/02/2010 recebeu a importância de R\$ 2.000,00 e R\$ 2.000,00, cujo comprovante de despesa apresentado trata-se de passagem via rodoviária para Buenos Aires, cuja data não é

coincidente, e o valor expresso é ínfimo comparado com o valor recebido, portanto, evidencia recebimento de remuneração recebida de forma indireta.

A Sra. **Cristiane da Silva Evangelista**, primeira tesoureira, da associação, recebeu vários valores a título de diária no período fiscalizado no montante de R\$ 33.154,07, conforme relatório de fl.40/42, os quais analisaremos por amostragem logo a seguir.

Os documentos comprobatórios apresentados, e o registro como despesas no livro diário, encontram-se as fls. 134/148, e os registros das despesas com diárias no livro razão, encontra-se as fls. 64/83.

Em 31/01/2008 recebeu a título de diária o valor de R\$ 2.000,00, e em 28/01/2009 o valor de R\$ 1.000,00, cujo comprovante de despesa apresentado foi cópias do passaporte, portanto, os valores das supostas diárias referem-se a remuneração recebida de forma indireta.

O valor recebido a título de diária em 28/01/2009 de R\$ 2.000,00, foi justificado mediante apresentação da N.Fiscal nº 881, no valor de R\$ 650,00, relativo a serviço de transporte de aluno do curso de mestrado e doutorado da cidade de São Borja para Santo Ângelo, entretanto, a referida N.Fiscal também foi contabilizada na conta de despesa com viagem da associação, portanto todo o valor recebido a título de diária, caracteriza remuneração de forma indireta.

Em 01/02/2010 recebeu a título de diária o valor de R\$ 2.000,00 em 02/02/2010, recebeu a título de diária o valor de R\$ 2.000,00, e em 21/03/2010 recebeu a título de diária o valor de R\$ 3.970,01. Como comprovante de despesa foram apresentadas cópias do passaporte e contrato de locação individual particular firmado na Argentina. Desta forma, os valores recebidos a título de diária, caracterizam remunerações recebidas de forma indireta.

Registra-se, que de acordo com a legislação tributária, somente é permitido o pagamento de diárias a pessoas que tenha vínculo empregatício com a empresa, observadas as condições estabelecidas pelo Parecer Normativo CST no 10/92, transcritas a seguir:

PN CST 10/92 — Parecer Normativo do COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO - de 17.08.1992,DOU.: 27.08.1992.

(...)

17. Considerando o que dispõe a legislação tributária e tendo em vista a isenção do imposto de renda da pessoa física, a pessoa jurídica deverá observar, na concessão de diárias, o seguinte:

a) que os valores pagos a esse Nulo guardem critérios de razoabilidade, não só em relação aos preços vigentes nº local da prestação do serviço como também em relação a estrutura de cargos e salários da pessoa jurídica;

b) que as diárias não visem a indenizar gastos com pessoas sem vínculo empregatício;

c) que correspondam a despesas de alimentação, pousada e correlatas no local da prestação do serviço eventual e temporário;

d) que, a qualquer momento, possa ser comprovado pela pessoa jurídica, que pagou a diária e a lançou contabilmente, como despesa operacional, a realização do deslocamento e do(s) pernoite(s), se for o caso, que originou seu pagamento;

e) a comprovação retromencionada deverá ser efetuada mediante a apresentação do bilhete de passagem ou nota fiscal de serviço e do recibo do estabelecimento hoteleiro, quando a viagem incluir pernoite(s). Nesses documentos deve constar o nome do empregado, sendo também necessário que a pessoa jurídica mantenha relatórios internos que demonstrem os valores pagos como diárias a cada empregado que as recebeu.

Com base na análise dos comprovantes de despesa apresentados mencionados acima, constatou-se que há vários valores contabilizados em duplicidade, ou seja, contabilizados na conta de despesa com diária e também na conta de despesa com viagem, assim como despesa com diária escrituradas em duplicidade, conforme justificativa apresenta pela própria associação doc. de fl.63, portanto, a escrituração apresentada não assegura com exatidão o controle das contas de despesa da associação, consignados em seus livros fiscais.

Portanto, com base no que foi acima relatado ficou constatado que a fiscalizada, nº atendeu no mínimo dois dos requisitos a serem observadas para gozo da imunidade prevista nº art. 150, inciso IV, alíneas "c", da CF de 1988, constante do art. 14, incisos I e III do CTN, e também da alínea "a" e "c" do parágrafo 2º, do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997. 1º por ter utilizado de subterfúgios mediante pagamento indevido de diárias, aluguéis de veículos e de imóveis, com a finalidade de remunerar de forma indireta os membros da diretoria, 2º pela não exatidão no controle das contas de despesa, tendo em vista lançamentos efetuados em duplicidade.

4- DA ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES

A isenção de entidades benéficas ao pagamento das contribuições sociais está condicionada ao preenchimento cumulativo dos requisitos fixados em Lei e que, comprovadamente, tenham como objetivo a assistência social benéfica.

O art. 195, § 7º, da CF/1988, dispõe:

"Art. 195 (...)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades benéficas de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei:"

Está sedimentado na jurisprudência, de que a expressão "**são isentas**" contida no parágrafo 7º do artigo 195 da CF/88, na verdade, se refere à **imunidade**, porquanto a intributabilidade foi fixada pelo próprio Texto Constitucional.

Os requisitos legais para a fruição da imunidade se encontram listados no artigo 55 da Lei nº 8.212/91.

Neste sentido também é a interpretação dada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF, conforme se verifica no acórdão nº 203-10.150, de 18 de maio de 2005, cuja ementa a seguir transcrevemos:

ACÓRDÃO 203.-10.150

"COFINS. IMUNIDADE Migo 195, § 70, da CF/1988. Firmado está na jurisprudência do STF que só é exigível a lei complementar quando a Constituição expressamente a ela fizer alusão. Assim, quando a Constituição Federal alude genericamente a" lei "para estabelecer o princípio da reserva legal, essa expressão comprehende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto à legislação complementar. A lei 8.212/91, que dispõe sobre a organização da seguridade social, teria

observado, em si; a regência complementar, e, a4 quanto às entidades benéficas de assistência social, inserida nos incisos do art. 55 disposições próprias considerando o sentido maior do texto constitucional, implicando que tal norma se preste como balizadora dos requisitos necessários ao gozo da imunidade veiculada pelo § 7º, do art. 195, da CF/1988".

Lei nº 8.212/1991.

"Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade benéfica de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I- seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;(Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996) (Vide Medida Provisória nº 2.187-13, de 24.8.2001)

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social benéfica a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;(Redação dada pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeiteiros, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais; apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.

VI - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

§1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

§2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social benéfica a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98) (grifei)

No caso em discussão, pelo menos quatro dos requisitos constantes do citado artigo 55, não estão preenchidos pela fiscalizada no período da autuação fiscal, quais sejam, **1º** - ser reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal(inciso I); **2º** - ser portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecidos pelo Conselho Nacional de Serviço Social (inciso II) **3º** promover, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social benéfica a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei no 9.732, de 11.12.98)(inciso III), **4º** - que não percebam seus

diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeiteiros, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título (inciso IV).

Da obra de Regina Helena Costa, Imunidades Tributárias, Malheiros Editores, 2a Edição, 2006, às páginas 223 a 225, destaco os trechos onde a ilustre Desembargadora do TRF 3a Região, firma posição no sentido de que a imunidade do artigo 195, § 7 não se estende às instituições de educação:

[...]

Para efeito do gozo da isenção, no plano das finalidades da entidade, não são bastantes os objetivos declinados no respectivo estatuto, importando investigar se efetivamente as atividades correspondem ao disposto na norma isentiva. A percepção de receitas oriundas da prestação de serviços que corresponderem a atos de natureza econômico-financeira, de forma concorrente com organizações que não gozem de isenção, ocasiona a perda do benefício fiscal.

O art. 55 da Lei nº 8112/1191, teve sua vigência revogada a partir de 30/11/2009, pela Lei nº 12.101/2009, que estabeleceu novos requisitos para concessão de certificação das entidades benéficas de assistência social, para obter o benefício da isenção das contribuições para a seguridade social.

Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Assim dispõe, sobre as contribuições PIS/PASEP e COFINS das entidades imunes de IRPJ pelo art. 12 da Lei nº 9.532/97 e das isentas de IRRJ e CSLL pelo art. 15 da mesma Lei:

"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:.

(...)

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;"

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;"

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 10 de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...)

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

Art. 17 Aplicam-se às entidades filantrópicas e benéficas de assistência social, para efeito de pagamento da contribuição para o PIS/PASEP na forma do art. 13 e de gozo da isenção da COFINS, o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991." (negrito nosso)

Cabe salientar, que embora a fiscalizada tenha se auto qualificado como isenta, não procedeu ao recolhimento do PIS sobre a folha de salário, previsto pelo art. 13, da MP 2.158-35/2001.

A inexistência de Certificado, e do Registro de Entidade de Fins filantrópicos em nome da empresa foi atestada pela fiscalizada conforme declaração de fl.45, assim como também não foi constatado ser possuidora de qualificação como Organização Social - OS ou como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP.

5- Das Organizações Sociais – OS

Da qualificação como Organização Social -"OS" previsto pelo inciso II do art. 2º da Lei no 9.637/98, bem como o requisito constante da alínea "f" do inciso I.

Lei nº 9.637/98.

Art. 1º O Poder Executivo poderá qualificar como organizações sociais pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde, atendidos aos requisitos previstos nesta Lei:

Art. 2º São requisitos específicos para que as entidades privadas referidas no artigo anterior habilitem-se à qualificação como organização social:

I- (...)

(...)

f) obrigatoriedade de publicação anual, no Diário Oficial da União, dos relatórios financeiros e do relatório de execução do contrato de gestão;

(...)

II- haver aprovação, quanto à conveniência e oportunidade de sua qualificação como organização social, do Ministro ou titular de órgão supervisor ou regulador da área de atividade correspondente ao seu objeto social e do Ministro de Estado da Administração Federal e Reforma do Estado. (grifei)

6- Das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público — OSCIP,

Lei nº 9.790/1999.

Art. 1º Podem qualificar-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, desde que os respectivos objetivos sociais e normas estatutárias atendam aos requisitos instituídos por esta Lei.

(...)

§ 2º A outorga da qualificação prevista neste artigo é ato vinculado ao cumprimento dos requisitos instituídos por esta Lei.

(...)

Art. 3º A qualificação instituída por esta Lei, observado em qualquer caso, o princípio da universalização dos serviços, nº respectivo âmbito de atuação das Organizações, somente será conferida às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais tenham pelo menos uma das seguintes finalidades:

I - promoção da assistência social;

II - promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;

III – promoção gratuita da educação, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;

(...)

Art. 4º Atendido o disposto no art. 3º, exige-se ainda, para qualificarem-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, que as pessoas jurídicas interessadas sejam regidas por estatutos cujas normas expressamente disponham sobre:

(...)

Art. 5º Cumpridos os requisitos dos arts. 3º e 4º desta Lei; a pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos, interessada em obter a qualificação instituída por esta Lei, deverá formular requerimento escrito ao Ministério da Justiça, instruído com cópias autenticadas dos seguintes documentos:

(...)

Art. 6º Recebido o requerimento previsto no artigo anterior, o Ministério da Justiça decidirá, no prazo de trinta dias, deferindo ou não o pedido.

CONCLUSÃO

Portanto, com base na verificação realizada durante o procedimento de auditoria por esta fiscalização, conforme exposto acima, ficou constatado que a fiscalizada não cumpre os requisitos e formalidades estabelecidos pela legislação de regência, para fruir do benefício fiscal da imunidade/isenção auto declarado pela instituição, relativos aos impostos e as contribuições devidas no período objeto de fiscalização. Em decorrência, os valores devidos a títulos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, foram apurados por esta fiscalização, com base no demonstrativo de receita apresentado pela fiscalizada utilizando o regime de caixa, os quais foram cotejados com a escrituração contábil.

A contribuinte foi intimada fls. 161/162, a se manifestar sobre a forma de tributação, e qual o regime de apuração das receitas que gostaria de adotar. Em resposta à mesma informou fls.164/165, que optara pelo Lucro Presumido e pelo regime de caixa.

A situação fiscal apurada junto ao contribuinte, no que se refere às irregularidades constatadas no período em relação ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, estão sintetizados nas planilhas de fls. 246/253. Nessas planilhas estão demonstrados os períodos de apuração, coeficientes de apuração da base de cálculo e valor apurado a título de IRPJ e adicional e da CSLL, PIS e COFINS decorrente da infração fiscal cometida pela contribuinte.

Os valores apurados, acima mencionados estão sendo constituídos através de lançamento de ofício no presente auto de infração.

No que se refere à atualização monetária, aos juros de mora, os enquadramentos legais correspondentes constam dos respectivos demonstrativos do auto de infração.

[...]

2. O Contribuinte tomou ciência do todo em 13/12/2012 (fl. 297/298, 355, 399, 412) e tornou aos autos em 14/01/2013 (segunda-feira; fls. 430/438). Alega: a) cumprir os requisitos postos para a fruição da imunidade vergastada, em particular aqueles listados nos incisos do art. 14 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional - CTN, entre "os quais, por mais que se deseje, é impossível encontrar proibição de remuneração de quem presta serviço, como condição para o gozo do direito" (fl. 432); b) nesse sentido, "não pode lei ordinária ou lei de hierarquia inferior, ou simples atos administrativo, modificar o que a Constituição e a Lei Complementar estabeleceram" (fl. 433); c) ainda no ponto, aduz que "existe uma imensa diferença em remunerar dirigentes de forma direta

ou indireta, a qual não é vedada pela Constituição Federal, com a vedação expressa de não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título" (fl.433); d) a sua contabilidade estaria formalmente conforme para efeito de gozo do preceito imunizante, a tanto que os importes de crédito tributário aqui formalizados tiveram suas bases de cálculo hauridas do referido suporte documental (contabilidade); e) cita julgado tirado junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, que, em seu entender, lhe renderia razão; f) a multa aplicada teria viés confiscatório, segundo doutrina e mais julgados vindos de Tribunais.

3.A 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

ANO-CALENDÁRIO: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

IRPJ. IMUNIDADE.

Conforme redação do art. 14, inciso I, do CTN, assim conferida pela LC nº 104, de 2001, é requisito para o gozo da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal, que as entidades aí referidas não distribuam qualquer parcela de seu patrimônio ou de sua renda a seus dirigentes, sob qualquer título. E, há de se concordar, que remunerar dirigente por serviço prestado é sacar contra o patrimônio das entidades em pauta. Com mais precisão, a vedação é literalmente posta no art. 12, § 2º, alínea "a", da Lei nº 9.532, de 1997, dispositivo esse que foi dado por constitucional (repita-se: constitucional) pelo STF no julgamento da ADI 1.802.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. RECONHECIMENTO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

Cumpre à Administração Tributária aplicar a Lei de ofício. Por outra, em nível administrativo, não se afasta a aplicação de ato normativo, por motivo que for (ilegalidade, inconstitucionalidade). Entendimento já consolidado, inclusive, no enunciado nº 02 da Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. PIS/PASEP.

Aplicam-se às contribuições sociais - CSLL, COFINS, PIS/PASEP -, nº que couber, o que foi decidido para a obrigação matriz (IRPJ), dada a íntima relação de causa e efeito que as une, especialmente no campo probatório das implicações.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4.Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, via do qual deduz as alegações resumidas nos seguintes núcleos:

- **Imunidade tributária de entidade sem fins lucrativos**
 - **Fundamento constitucional:** Fundamenta-se primordialmente no artigo 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal, que estabelece imunidade tributária para instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos. Classifica esta proteção como "Imunidade Setorial" ou imunidade do Terceiro Setor.
 - **Requisitos legais atendidos:** Argumenta cumprir integralmente os requisitos estabelecidos no artigo 14 do Código Tributário Nacional e no artigo 12 da Lei 9.532, de 1997, especificamente:

- DOCUMENTO VALIDADO
- **Não distribuição de patrimônio ou rendas:** Destaca que nunca distribuiu qualquer parcela de seu patrimônio ou rendas a qualquer título, distinguindo claramente entre ausência de finalidade lucrativa (não buscar lucro como objetivo) e a possibilidade de obter receitas para fazer face às despesas operacionais.
 - **Aplicação integral dos recursos:** Todos os recursos são aplicados integralmente no Brasil na manutenção dos objetivos institucionais da entidade.
 - **Escrituração regular:** Mantém escrituração completa de receitas e despesas em livros revestidos das formalidades legais. Inclusive, o próprio relator reconhece às fls. 17 do relatório que "este não é o ponto a partir do qual ancora-se a autuação", confirmando que a contabilidade está em conformidade.
 - **Abrangência da imunidade:** Esclarece que a imunidade abrange impostos sobre patrimônio, renda e serviços vinculados às finalidades essenciais. Adicionalmente, cita a Solução de Consulta nº 6.013, de 2017, vinculada às Soluções de Consulta COSIT nº 70, de 2017, e nº 171, de 2015, segundo as quais as contribuições para COFINS e PIS decorrentes das atividades próprias não são devidas.
 - **Natureza da atividade assistencial:** Explica que entidade de assistência social deve ser compreendida como aquela que presta serviços ao cidadão em aspectos relacionados ao artigo 203 da Constituição Federal, incluindo proteção à família, infância, adolescência e integração ao mercado de trabalho.
 - **Papel social e justificativa da imunidade:** Fundamenta o tratamento fiscal diferenciado no caráter extrafiscal da imunidade, reconhecendo a incapacidade do Estado em atender todas as necessidades educacionais e assistenciais. Ao solicitar participação da sociedade civil, o Estado concede benefícios fiscais para que entidades supram essas lacunas sociais.
- **Remuneração de dirigentes**
 - **Esclarecimento sobre Interpretação equivocada:** Afirma que nunca admitiu remunerar dirigentes, contrariando interpretação do relator que extraiu trechos da defesa anterior de forma descontextualizada. Os trechos citados pelo relator tratavam de argumentação teórica sobre diferenças conceituais, não de admissão de remuneração.

Reafirma que nunca remunerou de forma direta ou indireta seus dirigentes, conforme análise detalhada de cada pagamento questionado.

- **A) Diárias do Presidente Pedro Luiz Stieler**

Natureza dos pagamentos: As diárias referem-se exclusivamente a valores utilizados para pagamento de despesas decorrentes do exercício da função presidencial durante cinco anos, dentro dos princípios da legalidade e moralidade.

Contexto operacional da Associação: No período fiscalizado (2007-2011), a Associação desenvolveu atividades educacionais voltadas ao estímulo e promoção de cursos de pós-graduação através de convênios com universidades brasileiras e estrangeiras, atuando em três estados brasileiros. A instituição tornou-se referência nacional na área de inclusão educacional, especialmente na disseminação da LIBRAS (Língua Brasileira de Sinais) para melhorar a qualidade da educação dos surdos brasileiros.

Abrangência geográfica: O recurso apresenta quadro detalhado demonstrando que a Associação manteve atividades ininterruptas em 15 cidades.

Convênio Internacional: A Associação mantinha convênio com a Universidad Nacional de Tres de Febrero, na Argentina, para cursos de mestrado e doutorado destinados exclusivamente a brasileiros ligados às ações da entidade, com valores abaixo do mercado brasileiro. O presidente, como mobilizador e coordenador do convênio, deslocou-se várias vezes à Argentina para reuniões institucionais e acompanhamento de aulas, especialmente nos períodos intensivos de fevereiro e julho.

Documentação apresentada: Apresentou à fiscalização cópias de convênios, atas de reuniões, atas de presença em aulas, passaportes com registros de entrada e saída do país, notícias em jornais da época, notas e recibos de passagens aéreas, passagens de ônibus, hospedagem em hotéis e contratos de locação de apartamentos para períodos de estadia mais longos.

Análise quantitativa: Destaca que o montante total de diárias, dividido por cinco anos ou pelos 60 meses, não configura sequer um salário compatível com o mercado, refutando o argumento de que se trataria de remuneração.

Metodologia da fiscalização criticada: A fiscalização trouxe apenas amostras intencionalmente selecionadas de valores/datas com concentração maior, especialmente referentes a eventos maiores ou acompanhamento de atividades em Buenos Aires nos períodos intensivos de fevereiro e julho, ignorando o contexto completo.

- **B) Diárias de Carmem e Cristiane (Membros da Diretoria)**

Carmem: Recebeu R\$ 24.762,45 no período de cinco anos, resultando em R\$ 412,70 mensais, valor que não configura remuneração por trabalho compatível com o mercado.

Cristiane: Recebeu R\$ 33.154,07 no período, resultando em R\$ 552,56 mensais, igualmente insuficiente para caracterizar remuneração, benefício direto, indireto ou pessoal.

Ambas receberam diárias pelos mesmos motivos que o presidente, porém em escala menor devido à menor disponibilidade de tempo para viagens de representação.

- **C) Locação de Imóvel**

Caracterização como filantropia: Argumenta que a locação do imóvel de propriedade do presidente Pedro Luiz Stieler para a Associação constituiu ato de filantropia, não forma de remuneração indireta ou disfarçada.

Características do imóvel: Prédio localizado na região central da cidade, com dois pavimentos e subsolo, totalizando mais de 900 metros quadrados de área construída, onde funcionavam a Sede Administrativa e os espaços acadêmicos da Associação.

Análise comparativa de valores: No período fiscalizado de cinco anos, a soma dos valores de locação foi R\$ 117.000,00, resultando em aluguel mensal de R\$ 1.900,00. Argumenta que o preço médio de mercado para imóveis na mesma área e com infraestrutura semelhante girava em torno de R\$ 10.000,00 mensais, fato de conhecimento do Auditor Fiscal.

Demonstração da renúncia: Se o imóvel fosse alugado por R\$ 8.000,00 mensais (ainda 20% abaixo do valor de mercado), teria rendido R\$ 366.000,00 a mais no período de cinco anos. Este foi o valor que o presidente abriu mão em prol da Associação, permitindo que a entidade contasse com excelente infraestrutura

em região privilegiada a custo irrisório para obter sustentabilidade financeira.

- **D) Locação de Veículo**

A locação de automóvel seguiu abaixo do mercado, viabilizando o caixa da Associação e suas ações. Tratou-se de opção momentânea diante da impossibilidade de aquisição de veículo próprio e da necessidade de deslocamento constante para as 11 cidades do Rio Grande do Sul onde a entidade mantinha atividades.

- **E) Distinção conceitual: prestação de serviços vs. aluguel de bens**

O recurso fundamenta-se na doutrina de Luiz Antônio Nunes para distinguir dois tipos de relação:

- **Obrigação de fazer (prestação de serviços):** O contratado tem o dever de realizar determinada tarefa, não prevalecendo a obrigatoriedade de entregar bem tangível, mas sim de produzir ou executar determinada ação, com aperfeiçoamento da matéria prima bruta.
- **Obrigação de dar (aluguel):** Uma das partes tem o dever legal de entregar bem tangível à outra, constituindo cessão da coisa alugada.

Assim, o pagamento das locações refere-se a negociações comerciais normais e legais, não configurando remuneração de dirigente pelos serviços prestados, pois locação não é serviço prestado, mas disponibilização de bem para uso de terceiros.

- **F) Contexto institucional e ausência de finalidade lucrativa**

Origem da associação: Nasceu do desejo de pequeno grupo de professores, em sua maioria da Educação Especial, de constituir espaço de troca de conhecimento e atualização nessa área, então carente de políticas públicas.

Perfil dos fundadores: Os fundadores assumiram funções na diretoria sem possuir conhecimento empresarial, demonstrando que não se trata de instituição planejada para obtenção de lucro, mas de ação concreta de cidadania, preocupação social e engajamento com a educação.

Prática comum no terceiro setor: Esclarece que práticas de filantropia, nas quais pessoas físicas abrem mão de remuneração por serviços profissionais e fazem doações ou concessões, são comuns e necessárias para o funcionamento das instituições sem fins lucrativos.

- **Multa:** Impugna as multas aplicadas com base no princípio do não-confisco constante no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, que estabelece limitações ao poder de tributar do Estado, proibindo expressamente a utilização do tributo com finalidade confiscatória, dispositivo que deve ser estendido às multas tributárias.

5. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jandir Jose Dalle Lucca**, Relator

6. Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão que julgou improcedente a impugnação apresentada contra a suspensão da imunidade tributária da Recorrente relativamente aos anos-calendário de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, com consequente lavratura de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

7. A fiscalização fundamentou a suspensão em três pilares principais. Primeiro, constatou que a Recorrente atuava como empresa de cessão de mão-de-obra, exercendo atividades dissociadas de seus objetivos estatutários de educação e assistência social, configurando desvio de finalidade institucional. Segundo, apurou que a entidade não conservou adequadamente a documentação fiscal e contábil, tendo deixado de apresentar satisfatoriamente, mesmo após devidamente intimada (fls. 38/39), os comprovantes referentes aos lançamentos contábeis das despesas com assistência social. Terceiro, demonstrou que houve remuneração de dirigentes, tanto de forma direta mediante pagamento de diárias, quanto indireta através de pagamentos a título de locação de imóvel e veículo de propriedade de membros da diretoria.

8. O Termo de Constatação Fiscal de fls. 278/297 foi categórico ao apontar que a Recorrente infringiu as condições estabelecidas no artigo 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal, no artigo 14 do Código Tributário Nacional e no artigo 12 da Lei nº 9.532, de 1997, assim como nos dispositivos correlatos do artigo 170 do RIR/99.

9. Especificamente quanto à remuneração de dirigentes, a fiscalização demonstrou que o presidente da Associação, senhor Pedro Luiz Stieler, recebeu no período de cinco anos o montante total de R\$ 180.303,63 a título de diárias. Além disso, foram pagos R\$ 117.000,00 pela locação de imóvel de sua propriedade e R\$ 53.460,00 pela locação de veículo também de sua propriedade. A segunda tesoureira, senhora Carmem Regina dos Santos Ferreira, recebeu R\$ 24.762,45 a título de diárias, e a primeira tesoureira, senhora Cristiane da Silva Evangelista,

recebeu R\$ 33.154,07, também a título de diárias. A fiscalização demonstrou que estes valores, embora lançados contabilmente como diárias ou locações, caracterizavam efetivamente remuneração direta ou indireta dos dirigentes pelos serviços prestados à entidade.

10. A análise fiscal revelou ainda que diversos pagamentos registrados como diárias não possuíam comprovação idônea das despesas efetivamente realizadas, sendo apresentados apenas documentos genéricos que não permitiam verificar a vinculação com atividades institucionais. Em vários casos, os mesmos valores foram contabilizados em duplicidade, tanto na conta de diárias quanto na conta de despesas com viagem, evidenciando irregularidades na escrituração contábil.

11. Em sua impugnação, a Recorrente sustentou que cumpria integralmente os requisitos para fruição da imunidade tributária, argumentando que os valores recebidos pelos dirigentes não constituíam remuneração, mas sim resarcimento de despesas efetivamente realizadas no exercício de suas funções. Alegou que a Associação desenvolvia atividades educacionais relevantes, especialmente na área de inclusão de pessoas surdas através da disseminação da LIBRAS em diversas cidades brasileiras, e que mantinha convênio internacional com universidade argentina para cursos de mestrado e doutorado. Sustentou que os deslocamentos do presidente e demais dirigentes para as diversas localidades onde a entidade atuava justificavam o pagamento das diárias. Quanto às locações de imóvel e veículo, argumentou que os valores cobrados eram muito inferiores aos praticados no mercado, caracterizando atos de filantropia do presidente em favor da instituição.

12. A primeira instância administrativa rejeitou integralmente a argumentação defensiva, julgando improcedente a impugnação e mantendo a suspensão da imunidade tributária. A decisão fundamentou-se na constatação de que a Associação violou frontalmente o disposto no artigo 14, inciso I, do Código Tributário Nacional, na alínea "a" do parágrafo segundo do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 1997, e no inciso I do parágrafo terceiro do artigo 170 do RIR/99, que estabelecem a vedação à remuneração de dirigentes como requisito essencial para a fruição da imunidade tributária.

13. O julgamento destacou que o artigo 14, inciso I, do CTN, com a redação conferida pela Lei Complementar nº 104, de 2001, ampliou significativamente a restrição anteriormente existente. A redação original vedava apenas a distribuição de parcelas do patrimônio ou rendas a título de lucro ou participação no resultado. Com a modificação legislativa, passou-se a vedar a distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou das rendas a qualquer título, tornando a vedação muito mais abrangente.

14. A decisão *a quo* enfatizou que o artigo 12, § 2º, alínea "a" da Lei nº 9.532, de 1997, estabelecia vedação expressa e literal no sentido de que a entidade não poderia remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados. Este dispositivo foi objeto de controle concentrado de constitucionalidade na ADI 1.802, tendo o Supremo Tribunal Federal

declarado a constitucionalidade da vedação à remuneração de dirigentes, afastando apenas outras exigências contidas em dispositivos diversos.

15.A decisão de piso consignou que as diárias recebidas pelo presidente e demais dirigentes, bem como os pagamentos de locação de imóvel e veículo, constituíam efetivamente formas de remuneração pelos serviços prestados, ainda que a Recorrente tentasse caracterizá-los como meros resarcimentos de despesas ou como contratos de locação. Destacou que a vedação legal utiliza a expressão "por qualquer forma", abrangendo não apenas salários e honorários, mas toda e qualquer modalidade de pagamento ou vantagem patrimonial concedida em razão do exercício da função de dirigente.

16.Inconformada, a Recorrente reitera nas razões recursais substancialmente os argumentos já deduzidos na impugnação. Sustenta que jamais remunerou seus dirigentes, seja de forma direta ou indireta, e que os valores questionados pela fiscalização constituem legítimos resarcimentos de despesas realizadas no interesse da instituição ou pagamentos por contratos de locação celebrados em condições favoráveis à entidade. Argumenta que a fiscalização interpretou equivocadamente trechos da defesa apresentada, extraíndo conclusões não autorizadas pelo contexto. Quanto às diárias pagas ao presidente, alega que se destinaram exclusivamente a custear despesas de deslocamento para diversas cidades onde a Associação mantinha atividades educacionais, bem como viagens à Argentina para acompanhamento de convênio com universidade local. Sustenta que o volume de atividades desenvolvidas pela entidade em quinze cidades brasileiras justificava plenamente os deslocamentos e as respectivas despesas. Quanto aos pagamentos de locação de imóvel e veículo, argumenta que os valores praticados eram muito inferiores aos de mercado, não configurando remuneração, mas sim atos de liberalidade do presidente em benefício da instituição. Alega ainda que a entidade sempre manteve escrituração contábil regular e que a imunidade tributária deve ser interpretada de forma ampla para prestigiar o papel das entidades do terceiro setor no desenvolvimento de ações sociais que suprem lacunas deixadas pelo Estado.

17.Pois bem, a imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal constitui limitação constitucional ao poder de tributar, impedindo que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituam impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos. Trata-se de norma que opera no plano da definição de competência tributária, retirando do campo de incidência possível determinadas situações que, não fosse a vedação constitucional, poderiam ser objeto de tributação.

18.A própria Constituição Federal condiciona a fruição da imunidade ao atendimento dos requisitos estabelecidos em lei. A expressão "atendidos os requisitos da lei" constante do artigo 150, inciso VI, alínea "c" da Carta Magna confere ao legislador ordinário a competência para disciplinar as condições necessárias ao gozo do benefício constitucional. Esta delegação legislativa não importa em transferência ao legislador infraconstitucional do poder de ampliar ou restringir arbitrariamente o alcance da imunidade, mas sim de estabelecer parâmetros

objetivos que permitam verificar se a entidade efetivamente preenche as características que justificaram a outorga do benefício pelo constituinte.

19.O Código Tributário Nacional, no artigo 14, estabelece os requisitos que devem ser observados pelas entidades imunes. O inciso I deste dispositivo, com a redação conferida pela Lei Complementar nº 104, de 2001, determina que as entidades não distribuam qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título. Esta redação substituiu a anterior, que vedava apenas a distribuição a título de lucro ou participação no resultado, ampliando significativamente o alcance da vedação. O inciso II exige que a entidade aplique integralmente no país os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais. O inciso III determina que mantenha escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

20.Já o § 1º do indigitado artigo 14 dispõe que, na falta de cumprimento do disposto neste artigo ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício. O § 2º esclarece que os serviços imunes são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

21.Na órbita da legislação ordinária, o artigo 12 da Lei nº 9.532, de 1997, elege requisitos adicionais para o gozo da imunidade. O § 2º deste artigo, na redação vigente à época dos fatos, dispunha em sua alínea "a" que a entidade estava obrigada a não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados. A alínea "b" determinava a aplicação integral dos recursos na manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais. A alínea "c" exigia a manutenção de escrituração completa de receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurassem a respectiva exatidão. A alínea "d" impunha a conservação em boa ordem, pelo prazo de cinco anos contado da data da emissão, dos documentos que comprovassem a origem das receitas e a efetivação das despesas.

22.O artigo 170 do RIR/99, regulamentando as disposições constitucionais e legais, reproduziu substancialmente os requisitos acima mencionados, estabelecendo em seu § 3º, inciso I, que para o gozo da imunidade a instituição está obrigada a não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados.

23.A vedação à remuneração de dirigentes constante do artigo 12, § 2º, alínea "a" da Lei nº 9.532, de 1997, foi objeto de questionamento judicial mediante Ação Direta de Inconstitucionalidade. No julgamento da ADI 1.802, o Supremo Tribunal Federal examinou minuciosamente os diversos dispositivos dos artigos 12, 13 e 14 da referida lei, declarando a inconstitucionalidade apenas do § 1º do artigo 12, da alínea "f" do § 2º do artigo 12, do *caput* do artigo 13 e do artigo 14. A vedação à remuneração de dirigentes prevista na alínea "a" do § 2º do artigo 12 foi expressamente mantida pela Corte Suprema.

24.A decisão proferida na ADI 1.802 possui eficácia vinculante e *erga omnes*, nos termos do artigo 102, § 2º da Constituição Federal. A declaração de constitucionalidade da

vedação à remuneração de dirigentes impede que esta matéria seja novamente questionada perante o Poder Judiciário ou desconsiderada pelas autoridades administrativas. O efeito vinculante das decisões proferidas em controle concentrado de constitucionalidade representa garantia da supremacia da Constituição Federal e da segurança jurídica, impedindo a perpetuação de controvérsias sobre matérias já definitivamente dirimidas pela Corte Constitucional.

25. Neste passo, rememore-se o disposto no artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, segundo o qual “*No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade*”, conforme, aliás, disposto na Súmula CARF nº 2¹ e no artigo 98, *caput*, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21.12.2023².

26. No presente caso, a alegação de que a vedação à remuneração de dirigentes seria inconstitucional ou ilegal esbarra não apenas na limitação de competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mas também na existência de decisão expressa do Supremo Tribunal Federal que declarou a constitucionalidade do dispositivo questionado. Ainda que a Recorrente insista em argumentos tendentes a afastar a aplicação da vedação legal, tais argumentos não podem prosperar diante da definitividade do pronunciamento da Corte Constitucional sobre a matéria.

27. O deslinde da controvérsia fulcral abordada pelas alegações recursais consiste em determinar se os pagamentos efetuados pela Recorrente aos seus dirigentes caracterizam ou não remuneração vedada pela legislação tributária. A Recorrente sustenta que os valores questionados pela fiscalização não constituem remuneração, mas sim resarcimento de despesas efetivamente realizadas no interesse da instituição ou pagamentos por contratos de locação celebrados em condições favoráveis à entidade.

28. A análise desta questão deve partir da interpretação da expressão “não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados”, constante do artigo 12, § 2º, alínea “a” da Lei nº 9.532, de 1997. A utilização da expressão “por qualquer forma” evidencia a intenção do legislador de estabelecer vedações amplas, abrangentes de toda e qualquer modalidade de pagamento ou vantagem patrimonial concedida aos dirigentes em razão do exercício de suas funções. Não se restringe a vedações aos pagamentos denominados expressamente como salário, honorários ou pró-labore, mas estende-se a qualquer forma de transferência de valores ou bens que represente contraprestação pelos serviços prestados.

29. O artigo 111 do Código Tributário Nacional determina expressamente que se interprete literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, bem como sobre outorga de isenção. Esta norma hermenêutica especial

¹ Súmula CARF nº 2: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*”

² RICARF: “*Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto*”.

estabelece regime interpretativo restritivo que se sobrepõe a considerações de natureza principiológica quando se trata da aplicação de benefícios fiscais. A *ratio legis* deste dispositivo reside na necessidade de preservar a segurança jurídica e a isonomia tributária, impedindo que interpretações extensivas ou flexibilizadoras comprometam a arrecadação pública e criem privilégios não contemplados expressamente pelo legislador.

30.Por outro lado, a imunidade tributária, que por seu caráter constitucional, diferentemente da isenção, não pode ser interpretada restritivamente, também não admite interpretação extensiva, passível de mitigar preceito constitucional e legal claramente enunciado. Nesse sentido, a regra estatuída pelo inciso I do art. 14 do CTN é peremptória ao dispor que, “*a qualquer título*”, não se admite a distribuição de patrimônio da entidade imune. Isto é, o enunciado legal é categórico ao estabelecer que entidades imunes não podem distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas. A expressão “*a qualquer título*” demonstra inequivocamente a amplitude da proibição, não comportando exceções baseadas em circunstâncias pessoais dos beneficiários ou considerações sobre proporcionalidade dos valores envolvidos. O legislador complementar, ao utilizar tal formulação, pretendeu estabelecer vedação absoluta que não admite relativizações casuísticas.

31.A fiscalização demonstrou que o presidente da Associação recebeu no período de cinco anos o montante de R\$ 180.303,63 a título de diárias, perfazendo média mensal de R\$ 3.005,06. Adicionalmente, foram pagos R\$ 117.000,00 pela locação de imóvel de sua propriedade, correspondendo a R\$ 1.950,00 mensais, e R\$ 53.460,00 pela locação de veículo, correspondendo a R\$ 890,00 mensais. Somados estes valores, o presidente recebeu da Associação, ao longo de cinco anos, o montante total de R\$ 350.763,63, equivalente a R\$ 5.846,06 mensais.

32.A Recorrente sustenta que as diárias pagas ao presidente se destinavam exclusivamente a ressarcir despesas de deslocamento para as diversas cidades onde mantinha atividades educacionais. Alega que a Associação desenvolveu, no período fiscalizado, programas em quinze cidades localizadas em três estados brasileiros, além de manter convênio com universidade argentina, circunstâncias que exigiam constantes deslocamentos do presidente para acompanhamento das atividades.

33.A fiscalização constatou que a documentação apresentada pela Recorrente para comprovar a natureza das despesas supostamente ressarcidas mediante o pagamento de diárias revelou-se insuficiente e inadequada. A legislação tributária e as normas contábeis estabelecem critérios objetivos para a caracterização de diárias como legítimo ressarcimento de despesas, exigindo que haja comprovação idônea das despesas efetivamente realizadas, correlação direta entre os valores pagos e os gastos comprovados, e vinculação inequívoca das despesas com atividades institucionais.

34.O Parecer Normativo CST nº 10, de 1992, estabelece critérios para caracterização de diárias legítimas, determinando que estas devem guardar estrita correlação com deslocamento em razão de serviço, obedecer a critérios de razoabilidade quanto aos valores, estar

adequadamente documentadas mediante apresentação de bilhetes de passagem, notas fiscais de hospedagem e comprovantes de alimentação, e que quando a viagem incluir pernoite deve constar no documento o nome do beneficiário e a correspondente data. A ausência de comprovação adequada segundo estes critérios descharacteriza o pagamento como mero ressarcimento de despesas, revelando sua natureza de remuneração.

35. A análise dos elementos constantes dos autos indica que os pagamentos denominados como diárias não atendiam aos requisitos estabelecidos pela legislação e pelas normas técnicas aplicáveis. A documentação apresentada pela Recorrente não permitiu à fiscalização verificar a efetiva realização das despesas que supostamente justificariam os pagamentos, tampouco confirmar a correlação direta entre os valores pagos e os gastos efetivamente realizados. Esta deficiência probatória impede o reconhecimento de que os pagamentos constituíam mero ressarcimento, caracterizando-os como transferência patrimonial da entidade para seu dirigente.

36. Ademais, o volume de recursos transferidos ao presidente a título de diárias demonstra que estes não se limitavam a cobrir despesas eventuais de deslocamento, mas constituíam forma sistemática e permanente de remuneração pelos serviços prestados. A média mensal de R\$ 3.005,06 somente a título de diárias, durante período de cinco anos, caracteriza pagamento habitual e contínuo, incompatível com a natureza eventual e excepcional que deveria revestir o ressarcimento de despesas de viagem. A regularidade e a continuidade dos pagamentos, somadas à ausência de comprovação adequada das despesas, apontam que os valores denominados como diárias constituíam, na realidade, forma de remuneração mensal do presidente pelos serviços prestados à instituição.

37. A argumentação defensiva de que os deslocamentos do presidente se justificavam pela necessidade de acompanhar as atividades desenvolvidas pela Associação em diversas localidades não elide a caracterização da remuneração vedada. A circunstância de o presidente efetivamente viajar para acompanhar atividades institucionais não autoriza a conclusão de que os valores a ele pagos constituíam mero ressarcimento de despesas. O que a legislação veda não é o ressarcimento de despesas efetivamente comprovadas, mas sim a remuneração dos dirigentes pelos serviços prestados. Quando os valores são pagos de forma habitual e contínua, quando não há documentação idônea que permita aferir a correlação entre os pagamentos e despesas específicas, e quando os montantes revelam sistematicidade incompatível com resarcimentos pontuais, caracteriza-se inequivocamente a remuneração vedada pela lei.

38. A despeito da ampla atuação institucional da Recorrente, o cerne da autuação não reside na avaliação da legitimidade ou no volume das atividades de educação ou assistência social, mas sim na comprovação e correlação objetiva das despesas de diárias e locações com estas atividades.

39.Deve-se enfatizar que, mesmo reconhecendo a necessidade de viagens frequentes do dirigente, a Fiscalização demonstrou que a documentação apresentada era inherentemente falha para o regime de imunidade:

- Falta de comprovação idônea: O TCF de fls. 278/297 exemplifica casos em que foram apresentadas apenas cópias de passaporte ou documentos de controle de migração para justificar diárias, o que não constitui prova idônea da despesa realizada, caracterizando remuneração indireta.
- Irrelevância do escopo: A dimensão das atividades (15 cidades, convênio na Argentina) apenas reforça a necessidade de comprovação rigorosa. A fiscalização, ao analisar por amostragem as diárias, verificou que os documentos fiscais apresentados (como notas de despesa com passagens ou hospedagem) constavam como destinatário a própria Associação, e não o dirigente que supostamente arcou com a despesa, o que desvirtua a natureza de reembolso/ressarcimento.

40.Portanto, a inconsistência detectada não foi o volume da atividade, mas a violação do requisito de exatidão contábil e de não distribuição patrimonial ao utilizar pagamentos de diárias de forma sistemática sem o devido suporte documental que comprove o efetivo e exclusivo ressarcimento.

41.A distinção entre ressarcimento legítimo de despesas e remuneração disfarçada mediante pagamento de diárias constitui questão jurídica relevante que deve ser apreciada à luz dos elementos probatórios constantes dos autos. O ressarcimento genuíno pressupõe que o beneficiário tenha efetivamente despendido recursos próprios em razão de atividades institucionais e que posteriormente seja reembolsado dos valores exatos que gastou, mediante apresentação de comprovantes idôneos. Diversamente, quando há pagamento sistemático de valores fixos ou padronizados, independentemente da comprovação de despesas específicas, ou quando os valores pagos excedem manifestamente os gastos comprovados, revela-se a natureza remuneratória dos pagamentos.

42.No presente caso, a ausência de comprovação adequada das despesas, somada à sistematicidade dos pagamentos durante todo o período fiscalizado, revela que os valores denominados como diárias não possuíam natureza de mero ressarcimento, mas sim constituíam forma de remuneração do presidente pelos serviços prestados à entidade. A tentativa de caracterizar tais pagamentos como legítimos ressarcimentos, sem apresentar a documentação comprobatória necessária, representa artifício que não pode ser acolhido pela autoridade julgadora, sob pena de esvaziar completamente a vedação legal à remuneração de dirigentes.

43.A própria Recorrente, em sua argumentação defensiva, revela implicitamente a natureza remuneratória dos pagamentos ao sustentar que o montante total de diárias, dividido por sessenta meses, não configura sequer um salário compatível com o mercado. Esta linha argumentativa evidencia que a própria defesa reconhece que os pagamentos tinham caráter

habitual e sistemático, calculados mensalmente durante todo o período fiscalizado, características que são próprias da remuneração e não do ressarcimento de despesas eventuais. O ressarcimento genuíno não é calculado por médias mensais nem comparado com salários de mercado, pois sua natureza é episódica e vinculada a despesas concretas e específicas. A argumentação defensiva, portanto, reforça a conclusão de que os valores constituíam efetivamente remuneração mensal do presidente.

44. As tesoureiras da Associação também receberam valores a título de diárias. A senhora Carmem Regina dos Santos Ferreira recebeu R\$ 24.762,45 no período de cinco anos, correspondendo a R\$ 412,70 mensais. A senhora Cristiane da Silva Evangelista recebeu R\$ 33.154,07, correspondendo a R\$ 552,56 mensais. A Recorrente alega que estes valores não configuram remuneração por se tratar de montantes incompatíveis com salários de mercado.

45. Este argumento não procede. A caracterização da remuneração vedada pela legislação não depende da comparação dos valores pagos com os salários praticados no mercado de trabalho. O que a lei veda é a remuneração dos dirigentes pelos serviços prestados, seja qual for o valor desta remuneração. A circunstância de os valores serem inferiores aos salários de mercado não desnatura sua condição de remuneração, apenas evidencia que a retribuição pelos serviços foi fixada em patamar reduzido.

46. A legislação que condiciona a fruição da imunidade tributária não estabelece exceção para pagamentos de pequeno valor ou para remunerações inferiores aos padrões de mercado. A vedação é absoluta, abrangendo toda e qualquer forma de remuneração, independentemente do montante. Se o legislador houvesse pretendido estabelecer limite de valor abaixo do qual a remuneração seria admitida, teria incluído esta ressalva expressamente no texto legal. A ausência de qualquer menção a limites quantitativos faz concluir que a vedação é ampla e irrestrita.

47. Ademais, os valores pagos às tesoureiras, enquanto inferiores aos recebidos pelo presidente, não podem ser considerados insignificantes. O pagamento mensal de R\$ 412,70 ou R\$ 552,56, durante período de cinco anos, representa transferência patrimonial relevante que somente se justifica como contraprestação pelos serviços prestados. A regularidade e continuidade destes pagamentos demonstram que não se tratava de resarcimentos eventuais de despesas, mas sim de sistemática de remuneração estabelecida pela entidade em favor de seus dirigentes.

48. A ausência de documentação comprobatória idônea que justificasse o pagamento das diárias às tesoureiras reforça a conclusão de que os valores não constituíam ressarcimento de despesas específicas, mas sim forma de remuneração. Os lançamentos contábeis correspondentes não foram acompanhados de documentos que permitissem verificar a efetiva realização de despesas institucionais que justificariam os pagamentos. Esta deficiência probatória, somada à regularidade dos pagamentos durante todo o período fiscalizado, induz à conclusão inequívoca natureza remuneratória dos valores transferidos.

49.Além disso, a fiscalização constatou que a Associação pagou ao presidente, no período de cinco anos, o montante de R\$ 117.000,00 a título de locação de imóvel de sua propriedade onde funcionava a sede da entidade. A Recorrente argumenta que o valor mensal de R\$ 1.950,00 era muito inferior ao praticado no mercado para imóveis similares, que giraria em torno de R\$ 10.000,00 mensais, caracterizando ato de filantropia do presidente em favor da instituição.

50.A argumentação defensiva não elide a configuração da remuneração indireta do dirigente. A circunstância de o valor da locação ser inferior ao de mercado não desnatura a operação como forma de transferência de recursos da entidade para seu dirigente. O pagamento de R\$ 1.950,00 mensais durante sessenta meses representa transferência patrimonial significativa que beneficiou economicamente o presidente, constituindo forma indireta de remuneração pelos serviços prestados à instituição.

51.A caracterização da remuneração indireta não exige que o valor pago corresponda exatamente ao de mercado. O que define a existência de remuneração é a transferência de valores da entidade para o dirigente em razão de sua condição de membro da diretoria. No caso de locação de imóvel do dirigente para a entidade, ainda que o valor seja inferior ao de mercado, configura-se remuneração indireta porque o dirigente aufera benefício econômico decorrente de sua posição na instituição.

52.A vedação legal à remuneração de dirigentes abrange não apenas os pagamentos diretos a título de salário ou honorários, mas também toda forma de benefício econômico auferido pelo dirigente em razão de sua vinculação com a entidade. A doutrina administrativista é clara ao estabelecer que, nas relações entre entidades sem fins lucrativos e seus dirigentes, deve prevalecer o princípio da desinteressidade, segundo o qual os dirigentes não podem auferir vantagens patrimoniais decorrentes de sua vinculação com a instituição. Este princípio fundamenta-se na compreensão de que as entidades do terceiro setor devem destinar integralmente seus recursos às finalidades institucionais, não sendo admissível que parcela destes recursos reverta em benefício pessoal daqueles que as dirigem.

53.No caso sob exame, ainda que o valor da locação fosse significativamente inferior ao de mercado, o que não foi adequadamente comprovado pela Recorrente, subsiste o fato de que o presidente auferiu benefício econômico relevante decorrente de sua posição na entidade. O recebimento mensal de R\$ 1.950,00 durante cinco anos caracteriza vantagem patrimonial que somente foi possível em razão de sua condição de dirigente. Se o presidente não ocupasse tal posição, a Associação não teria celebrado o contrato de locação com ele, mas sim com terceiro estranho à diretoria, circunstância que evidencia a vinculação entre o pagamento e o exercício da função diretiva.

54.Ademais, a alegação de que o valor da locação era inferior ao de mercado e que isto caracterizaria ato de filantropia do presidente não encontra respaldo nos autos. A Recorrente não apresentou documentação idônea que comprovasse os valores de mercado para imóveis

similares na mesma região. A afirmação de que imóveis comparáveis seriam locados por valores muito superiores constitui alegação genérica e desprovida de suporte probatório. Mesmo que se admitisse, por hipótese, que o valor praticado era inferior ao de mercado, esta circunstância não afastaria a caracterização da remuneração indireta, mas apenas evidenciaria que a transferência patrimonial ocorreu em montante reduzido.

55. A filantropia genuína caracteriza-se pela doação ou cessão gratuita de bens ou serviços, sem qualquer contraprestação pecuniária. Quando há pagamento, ainda que a valor alegadamente reduzido, não se configura ato de liberalidade, mas sim relação onerosa que proporciona vantagem patrimonial ao beneficiário dos pagamentos. Se o presidente efetivamente pretendesse praticar ato de filantropia em favor da Associação, deveria ter cedido gratuitamente o imóvel, sem qualquer pagamento. A opção por cobrar valores mensais durante todo o período fiscalizado evidencia que não havia intenção filantrópica, mas sim de auferir benefício econômico decorrente de sua posição de dirigente.

56. Situação análoga ocorreu em relação à locação de veículo. A fiscalização apurou que a Associação pagou ao presidente o montante de R\$ 53.460,00 durante o período fiscalizado a título de locação de veículo de sua propriedade. A Recorrente sustenta que se tratava de opção momentânea diante da impossibilidade de aquisição de veículo próprio e da necessidade de deslocamento para as diversas cidades onde desenvolvia atividades.

57. A argumentação não merece acolhida. A locação de veículo do presidente caracteriza forma de remuneração indireta pelos mesmos fundamentos aplicáveis à locação do imóvel. O dirigente auferiu vantagem patrimonial relevante decorrente de sua posição na instituição, recebendo valores que somente lhe foram pagos em razão de sua condição de membro da diretoria. A alegada impossibilidade de aquisição de veículo próprio pela entidade não justifica a celebração de contrato de locação com seu dirigente, pois esta operação poderia e deveria ter sido realizada com terceiro estranho à diretoria.

58. A existência de necessidade institucional de utilização de veículo não autoriza a conclusão de que a locação com o dirigente seria a única alternativa viável. O mercado oferece inúmeras empresas especializadas em locação de veículos, com as quais a Associação poderia ter contratado sem qualquer violação à vedação de remunerar dirigentes. A opção deliberada pela locação do veículo do presidente evidencia que a operação tinha por finalidade proporcionar-lhe vantagem econômica, caracterizando forma indireta de remuneração.

59. A análise isolada de cada modalidade de pagamento já seria suficiente para caracterizar a remuneração vedada pela legislação. Todavia, a apreciação conjunta dos valores transferidos ao presidente revela, de forma ainda mais evidente, que a Associação sistematicamente remunerou seu dirigente pelos serviços prestados, utilizando-se de diversas rubricas contábeis para disfarçar esta transferência patrimonial.

60. Durante o período de cinco anos, o presidente recebeu R\$ 180.303,63 a título de diárias, R\$ 117.000,00 a título de locação de imóvel e R\$ 53.460,00 a título de locação de veículo,

totalizando R\$ 350.763,63. Este montante corresponde a R\$ 5.846,06 mensais, valor substancial que evidencia a existência de sistemática permanente de remuneração do dirigente. A magnitude dos valores, sua regularidade temporal e a multiplicidade de rubricas utilizadas demonstram inequivocamente que não se tratava de resarcimentos pontuais de despesas ou de contratos isolados de locação, mas sim de estrutura organizada para transferir recursos da entidade ao seu dirigente de forma continuada.

61. Embora a não haja adstrição à comparação dos valores questionados com o mercado de trabalho (visto que a vedação é absoluta: "por qualquer forma"), é imperativo utilizar os detalhes factuais para refutar a tese da Recorrente sobre a "insignificância" dos valores.

62. De fato, deve-se ressaltar que a própria argumentação da Recorrente, ao calcular médias mensais dos pagamentos ($[R\$ 350.763,63 \div 60 \text{ meses} = R\$ 5.846,06]$ para o Presidente), corrobora a tese fiscal de que se tratava de remuneração sistemática, regular e contínua, e não de resarcimentos eventuais. Adicione-se que a natureza remuneratória é comprovada pela má-aplicação dos recursos em rubricas de diárias:

- Em uma amostra apontada no TCF, o presidente recebeu R\$ 4.736,71 em diárias, sendo que o valor de R\$ 1.700,00 foi comprovado por uma Nota Fiscal de aquisição de duas poltronas para a Associação, despesa que deveria ser custeada pela própria entidade e não através de diárias ao dirigente.
- Em outra amostra, a importância de R\$ 4.875,15 foi recebida pelo presidente como suposta devolução de empréstimo feito à Associação, mas a fiscalização verificou que não havia registro contábil de repasse dessa importância à entidade, caracterizando o pagamento como remuneração indireta.

63. Tais fatos (compra de poltronas via diárias, registro de pagamento inexistente) comprovam que o uso da rubrica "diária" era um subterfúgio para transferir patrimônio ao dirigente, independentemente de o valor total ser compatível ou não com um salário de mercado. O descumprimento do requisito legal é objetivo e se concretiza pela transferência patrimonial "a qualquer título".

64. A tentativa de caracterizar separadamente cada modalidade de pagamento como legítima, ignorando o conjunto das transferências patrimoniais realizadas, representa artifício que não pode ser referendado. Quando se verifica que uma entidade sistematicamente transfere recursos significativos para seu dirigente, utilizando-se de múltiplas rubricas contábeis e contratos formalmente distintos, impõe-se reconhecer que tais operações, apreciadas em seu conjunto, caracterizam remuneração vedada pela legislação.

65. A média mensal de R\$ 5.846,06 recebida pelo presidente ao longo de cinco anos equipara-se a salário de valor considerável, compatível com remunerações de executivos no mercado de trabalho. A alegação defensiva de que os valores individualizados não configurariam

salário de mercado perde qualquer sustentação quando se considera o montante global das transferências patrimoniais. Revela-se evidente que a Associação estabeleceu sistemática complexa de pagamentos ao seu dirigente, fragmentando a remuneração em diversas rubricas como estratégia para dificultar a fiscalização e aparentar o cumprimento da vedação legal.

66.A Recorrente invoca doutrina civilista para distinguir entre prestação de serviços (obrigação de fazer) e locação de bens (obrigação de dar), sustentando que os pagamentos referentes às locações de imóvel e veículo não constituiriam remuneração por serviços prestados. Argumenta que a vedação legal se refere especificamente a não remunerar dirigentes pelos serviços prestados, não abrangendo pagamentos decorrentes de outras relações jurídicas.

67.A argumentação revela-se sofística e não pode ser acolhida. A expressão "pelos serviços prestados" constante do artigo 12, § 2º, alínea "a", da Lei nº 9.532, de 1997, não deve ser interpretada de forma estrita e literal como se referisse exclusivamente a pagamentos diretos a título de salário ou honorários. A interpretação teleológica e sistemática do dispositivo conduz à conclusão de que a vedação abrange toda forma de remuneração ou benefício econômico auferido pelo dirigente em razão de sua vinculação com a entidade.

68.A finalidade da norma que veda a remuneração de dirigentes consiste em assegurar que os recursos das entidades imunes ou isentas sejam integralmente aplicados nas finalidades institucionais, impedindo que parcela destes recursos reverta em benefício pessoal dos dirigentes. Esta finalidade seria completamente frustrada se fosse admitida a possibilidade de a entidade celebrar contratos de locação ou outras modalidades de negócios jurídicos com seus dirigentes, sob o argumento de que tais operações não constituiriam remuneração por serviços prestados.

69.A distinção civilista entre obrigação de fazer e obrigação de dar possui relevância no âmbito do direito privado para definir o regime jurídico aplicável a cada modalidade de contrato. O que caracteriza a remuneração vedada pela legislação não é a natureza jurídica formal da relação estabelecida entre a entidade e o dirigente, mas sim a circunstância de haver transferência de recursos da entidade para o dirigente em razão de sua posição na instituição. Quando a entidade celebra contrato de locação com seu dirigente, ainda que este seja formalmente válido e corresponda a operação lícita no âmbito do direito privado, configura-se remuneração indireta porque o dirigente aufera vantagem patrimonial que não receberia se não ocupasse tal posição.

70.O princípio da razoabilidade, que informa toda a hermenêutica jurídica, exige que a interpretação da norma confira efetividade à sua finalidade, impedindo que o intérprete a desnature mediante construções formalistas que esvaziem seu conteúdo. No caso da vedação à remuneração de dirigentes, a interpretação razoável e consentânea com a finalidade da norma é aquela que reconhece como vedada toda forma de transferência patrimonial da entidade para seus dirigentes, independentemente da roupagem jurídica que revista tal transferência.

71.Para além da questão da remuneração de dirigentes, que por si só justificaria integralmente a suspensão da imunidade tributária, a fiscalização constatou que a Recorrente se desviou de suas finalidades institucionais, passando a atuar predominantemente como empresa de cessão de mão-de-obra, em violação aos requisitos estabelecidos para fruição do benefício fiscal.

72.Nesse quesito, impende ressaltar que a natureza e o caráter das receitas auferidas pelas entidades não estão incluídos entre os requisitos condicionais da imunidade/isenção, até mesmo porque estas se relacionam com a destinação dos recursos para as finalidades essenciais da instituição, e não com a sua obtenção. Dessa maneira, a circunstância de a Recorrente eventualmente atuar como cedente de mão-de-obra não constitui aspecto que, isoladamente considerado, possa configurar desvio da finalidade de instituição beneficiante de assistência social. É o que se depreende da leitura do artigo 171 do RIR/99, ao estabelecer que “*A imunidade de que trata esta Seção é restrita aos resultados relacionados com as finalidades essenciais das entidades nela mencionadas (CF, art. 150, § 4º)*”.

73.Contudo, outro fundamento autônomo e suficiente para a suspensão da imunidade tributária consiste na constatação de que a Recorrente não aplicou integralmente seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais, violando o disposto no artigo 14, inciso II do Código Tributário Nacional, que estabelece como requisito para fruição da imunidade que a entidade aplique integralmente no país os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais. Esta exigência reflete o entendimento de que as entidades imunes devem destinar a totalidade de seus recursos para as finalidades que justificaram a outorga do benefício fiscal, não sendo admissível que parcela destes recursos seja desviada para outras finalidades ou revertida em benefício de seus dirigentes, associados ou terceiros.

74.A alínea "b" do § 2º do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 1997, reproduz esta exigência, estabelecendo que a entidade deve aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais. O inciso II do § 3º do artigo 170 do RIR/99 igualmente consagra este requisito, determinando que para o gozo da imunidade a instituição está obrigada a aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

75.A aplicação integral dos recursos nas finalidades institucionais pressupõe que a entidade comprove documentalmente a destinação de todos os seus recursos para ações efetivas de educação ou assistência social. Não basta que a contabilidade registre lançamentos genéricos de despesas com assistência social. É indispensável que tais lançamentos sejam corroborados por documentação idônea que permita verificar a efetiva realização das despesas e sua vinculação com os objetivos institucionais.

76.A fiscalização constatou que a Recorrente registrou contabilmente diversas despesas supostamente relacionadas a ações assistenciais, especialmente mediante celebração de convênios com outras entidades para execução de programas sociais. Todavia, a documentação

comprobatória destes gastos revelou-se insuficiente para verificar a efetiva realização das despesas e sua vinculação com finalidades assistenciais.

77.A Recorrente alardeia que sua escrituração contábil sempre esteve regular e que a própria fiscalização teria reconhecido tal regularidade ao mencionar que "a contabilidade estar, ou não, conforme este não é o ponto a partir do qual ancora-se a autuação". Esta argumentação, contudo, resulta de interpretação equivocada e parcial do pronunciamento fiscal.

78.A regularidade formal da escrituração contábil, assim entendida como a observância das normas técnicas de contabilidade quanto à manutenção de livros obrigatórios, lançamentos cronológicos e método de partidas dobradas, é requisito distinto da idoneidade material dos registros contábeis para comprovação do cumprimento dos requisitos legais para fruição da imunidade tributária.

79.A fiscalização não questionou propriamente a existência dos livros contábeis ou a observância das formalidades técnicas em sua escrituração. O que a fiscalização identificou, mediante análise do conteúdo dos registros contábeis e dos documentos supostamente comprobatórios, foi que os lançamentos evidenciavam a prática de atos incompatíveis com o regime de imunidade tributária, especialmente a distribuição de parcelas do patrimônio aos dirigentes mediante pagamentos caracterizados sob diversos títulos.

80.O trecho citado pela Recorrente deve ser compreendido em seu contexto completo: a autuação não decorre de irregularidades formais na escrituração contábil, mas sim do fato material de que a entidade distribuiu parcelas de seu patrimônio aos seus dirigentes, circunstância esta que foi documentada e comprovada mediante os próprios registros contábeis e documentos apresentados pela fiscalizada. Aliás, é precisamente porque a escrituração contábil estava formalmente organizada que a fiscalização pôde identificar com clareza e precisão os pagamentos realizados aos dirigentes e sua natureza jurídica. Se a contabilidade fosse irregular ou omissa, não teria sido possível realizar o levantamento detalhado que fundamentou a autuação fiscal. Paradoxalmente, portanto, a Recorrente pretende utilizar a regularidade formal de sua escrituração como argumento de defesa, quando na verdade tal regularidade apenas facilitou a identificação das condutas vedadas pela legislação tributária.

81.É necessário esclarecer que o requisito estabelecido no artigo 14, inciso III do Código Tributário Nacional, relativo à manutenção de escrituração de receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão, não se satisfaz com a mera existência física dos livros ou com o cumprimento de formalidades extrínsecas. A exatidão a que se refere o dispositivo legal diz respeito à fidedignidade dos registros, à correspondência entre os lançamentos contábeis e a realidade econômica subjacente, à existência de documentação idônea comprobatória de todas as operações registradas.

82.No caso dos autos, a fiscalização identificou diversas situações que comprometem a exatidão da escrituração contábil apresentada. Os lançamentos em duplicidade, as divergências entre valores contabilizados e documentos comprobatórios, as reclassificações

posteriores de natureza de despesas, a ausência de comprovação idônea de efetiva realização de despesas registradas, tudo isto indica que a escrituração contábil, embora formalmente existente, não assegura a exatidão exigida pela legislação tributária.

83. A fiscalização constatou o uso de rubricas contábeis incorretas e lançamentos em duplicidade, o que compromete a exatidão. Por exemplo, valores referentes a inscrição em curso ("formação de força de venda") e passagem aérea foram contabilizados na conta de despesas com diárias e também na conta de despesa com curso/viagem, configurando duplicidade. Em diversas ocasiões, os comprovantes de despesa apresentados (como notas de despesas) foram contabilizados na conta de despesa com diária e, subsequentemente, também na conta de despesa com viagem, ou despesa com alimentação da Associação, de forma inidônea e duplicada. Tais fatos demonstram que a escrituração não cumpriu a exigência de exatidão (art. 14, III, CTN), pois continha registros de despesas sem comprovação idônea e lançamentos indevidos em duplicidade.

84. Nessa ordem de ideias, a Recorrente sustenta que todos os gastos estão devidamente contabilizados e que existem documentos hábeis que comprovam sua realização. Argumenta que a fiscalização confunde falhas formais em documentos com sua inexistência, e que a incompletude não se confunde com ausência. Alega ainda que outros órgãos públicos, como o Ministério da Justiça e o Conselho Nacional de Assistência Social, certificaram a entidade sem qualquer ressalva, o que demonstraria a regularidade de sua documentação.

85. A insurgência não pode ser prestigiada. A obrigação de conservar documentação comprobatória das despesas não se satisfaz com a mera existência de lançamentos contábeis ou com a apresentação de documentos genéricos que não permitam verificar a efetiva realização das operações. A legislação tributária exige que a entidade mantenha documentação hábil e idônea, capaz de comprovar não apenas que determinadas despesas foram registradas na contabilidade, mas que efetivamente ocorreram e se vincularam aos objetivos institucionais.

86. A distinção entre falhas formais e ausência de comprovação não socorre a Recorrente. Quando a documentação apresentada é insuficiente para demonstrar a efetiva realização das despesas, quando contém informações contraditórias ou incompletas, não se trata de meras irregularidades formais, mas sim de ausência de comprovação adequada que impede a fiscalização de verificar a correta aplicação dos recursos.

87. A certificação da entidade por outros órgãos públicos não elide a constatação de irregularidades pela fiscalização tributária. Cada órgão público possui competência específica e critérios próprios de avaliação. O Ministério da Justiça, ao conferir o Título de Utilidade Pública Federal, examina determinados requisitos previstos na legislação específica que rege a matéria, não necessariamente coincidentes com os requisitos tributários para fruição da imunidade. O Conselho Nacional de Assistência Social, ao expedir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, avalia aspectos relacionados à qualificação da entidade como beneficente, mas

não examina detidamente todos os requisitos tributários estabelecidos no Código Tributário Nacional e na legislação infraconstitucional.

88.A competência da Receita Federal do Brasil para fiscalizar o cumprimento dos requisitos para fruição da imunidade tributária é autônoma e independente das certificações expedidas por outros órgãos. A autoridade fiscal possui o poder-dever de examinar a documentação da entidade, verificar a efetiva aplicação dos recursos nas finalidades institucionais e suspender a imunidade quando constatado o descumprimento dos requisitos legais. Esta competência não pode ser limitada ou afastada por certificações expedidas por órgãos que não possuem atribuição específica para fiscalizar matéria tributária. Confira-se o disposto nos §§ 1º e 3º do artigo 32 da Lei nº 9.430, de 1996:

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

§1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

(...)

§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.

(...)

(original sem grifo)

89.A ausência de controle adequado sobre a execução de eventuais convênios celebrados com entidades terceiras merece especial atenção. A celebração de convênios com outras instituições para execução de programas sociais constitui prática legítima e até recomendável, permitindo que a entidade amplie sua atuação mediante parcerias estratégicas. Todavia, tais convênios devem ser adequadamente documentados, com especificação clara dos objetivos, das obrigações de cada parte, dos valores envolvidos e dos resultados esperados. Ademais, a entidade conveniente deve fiscalizar a execução do convênio e exigir prestação de contas detalhada que comprove a efetiva aplicação dos recursos nas finalidades pactuadas.

90.A ausência de controle sobre a execução de convênios impede a conclusão de que os recursos foram efetivamente aplicados em ações assistenciais. Quando uma entidade repassa recursos para terceiros sem exercer fiscalização apropriada sobre sua aplicação, sem exigir prestação de contas detalhada e sem verificar os resultados obtidos, não se pode considerar que cumpriu a obrigação de aplicar integralmente seus recursos nas finalidades institucionais.

91.O princípio da responsabilidade objetiva em matéria tributária, consagrado no artigo 136 do Código Tributário Nacional, estabelece que salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. A entidade que opta por

executar suas ações assistenciais mediante convênios com terceiros assume o ônus de fiscalizar adequadamente a aplicação dos recursos repassados. Ao negligenciar essa atribuição, incide no que se convencionou chamar de culpa *in vigilando*.

92.A Recorrente invoca modificações legislativas posteriores aos fatos geradores para sustentar que a vedação à remuneração de dirigentes não seria absoluta. Refere-se especialmente à Lei nº 13.151, de 2015, e à Lei nº 13.204, de 2015, que alteraram a alínea "a" do § 2º do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 1997, para permitir a remuneração de dirigentes de associações, fundações e organizações da sociedade civil sem fins lucrativos, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e observados determinados limites e condições.

93.Essa linha argumentativa não prospera. As modificações legislativas mencionadas somente entraram em vigor a partir de 2015, não se aplicando aos fatos geradores ocorridos entre 2007 e 2011, período objeto da fiscalização. Nos termos do art. 106 do CTN, a aplicação retroativa da lei apenas tem cabimento "*quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados*" (inciso I) ou, "*tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*" (inciso II), hipóteses das quais não tratam os presentes autos.

94.Efetivamente, a legislação vigente à época dos fatos geradores (2007 a 2011) estabelecia vedação absoluta à remuneração de dirigentes, sem qualquer exceção. A circunstância de o legislador haver posteriormente flexibilizado esta vedação, permitindo a remuneração em determinadas condições, não autoriza a aplicação retroativa da nova disciplina a fatos geradores anteriores. As entidades que pretendiam remunerar seus dirigentes deveriam aguardar a modificação legislativa e somente implementar tal remuneração após sua vigência, não podendo pretender que legislação futura valide condutas praticadas sob a égide de regramento diverso.

95.A decisão recorrida examinou detidamente esta questão, consignando que a alteração legislativa operada em 2015 não beneficia a Recorrente porque os fatos geradores situam-se em período anterior, quando vigia vedação absoluta à remuneração de dirigentes. Este entendimento encontra-se absolutamente correto e não merece qualquer reparo.

96.Por fim, a Recorrente se insurge contra a imposição da multa de ofício de 75%, alegando violação do princípio constitucional da vedação.

97.Sucede, todavia, que a multa foi aplicada em conformidade com legislação vigente, válida e eficaz, sendo que, conforme já anteriormente abordado, é vedado aos órgãos de julgamento, no processo administrativo fiscal, o reconhecimento de inconstitucionalidade, forte no artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972; na Súmula CARF nº 2 e no artigo 98 do Regimento Interno do CARF (RICARF).

98. Em suma, o conjunto probatório colacionado aos autos conduz à inequívoca conclusão de que a Recorrente descumpriu os requisitos legais necessários à manutenção da imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal. A remuneração de dirigentes, tanto de forma direta mediante pagamento de diárias quanto de forma indireta através de locações de imóvel e veículo, caracteriza-se de maneira cristalina, violando frontalmente o disposto no artigo 14, inciso I, do Código Tributário Nacional e no artigo 12, § 2º, alínea "a" da Lei nº 9.532, de 1997.

99. A tentativa de caracterizar os pagamentos como legítimos resarcimentos de despesas ou como contratos de locação em condições favoráveis à entidade não resiste ao exame crítico dos fatos. A magnitude dos valores transferidos ao presidente, sua regularidade temporal, a ausência de documentação comprobatória idônea e a diversidade de rubricas utilizadas evidenciam que se tratava de sistemática organizada para remunerar o dirigente.

100. A ausência de apresentação de documentação comprobatória adequada caracteriza descumprimento adicional dos requisitos para fruição da imunidade, especificamente daqueles previstos na alínea "c" e "d" do § 2º do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

101. Os argumentos recursais, conquanto extensos e detalhados, não trazem elementos novos capazes de infirmar as conclusões da fiscalização e da decisão recorrida. Tratam-se, em sua essência, de reiteração dos mesmos argumentos já deduzidos na impugnação e adequadamente rechaçados pela primeira instância administrativa.

CONCLUSÃO

94. Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Jandir Jose Dalle Lucca