



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

Processo nº 11516.721701/2015-87
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.653 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente FUNDAÇÃO DE ESTUDOS E PESQUISAS SÓCIO ECONÔMICAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

SUSPENSÃO DA ISENÇÃO/ IMUNIDADE. VIOLAÇÃO DOS REQUISITOS LEGAIS PARA SUA FRUIÇÃO ISENÇÃO. SUSPENSÃO. INFRAÇÕES.

A remuneração dos dirigentes da entidade que usufrui do benefício daimunidade, ainda que de forma indireta, legitima a suspensão do gozo do benefício com base no art. 14, § 1º, do CTN, já que tal conduta ofende, a um só tempo, o art. 12, § 2º, "a", da Lei nº 9.532/97, e o art. 14, I, do CTN.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

SUSPENSÃO DA ISENÇÃO/IMUNIDADE. LUCRO PRESUMIDO. IMPOSSIBILIDADE DE OPÇÃO. REGRA GERAL DE TRIBUTAÇÃO. LUCRO REAL TRIMESTRAL.

A opção pelo lucro presumido será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. Não havendo esse pagamento, tampouco opção válida para tributação com base no lucro real anual, o regime de tributação do IRPJ deve ser o lucro real trimestral, e, se não cumpridas as obrigações acessórias para tanto, impõe-se o arbitramento de lucros.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

FUNDAÇÕES DE DIREITO PRIVADO. PIS INCIDENTE SOBRE FOLHA SALARIAL.

As fundações de direito privado recolhem o PIS sobre a folha de salários, nos termos do art. 14, inciso da MP nº 2.158-35/2001.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

FUNDAÇÕES DE DIREITO PRIVADO. RECEITAS PRÓPRIAS. ISENÇÃO.

As fundações de direito privado são isentas da Cofins em relação à receitas próprias, nos termos do art. 14, c/c art. 13. inciso da MP nº 2.158-35/2001.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, manter os efeitos do Ato Declaratório Executivo (ADE) DRF/FNS nº 222/2015, e dar provimento ao recurso para cancelar integralmente a exigência.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Ângelo Abrantes Nunes, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Bianca Felícia Rothschild, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

FUNDAÇÃO DE ESTUDOS E PESQUISAS SÓCIO ECONÔMICAS recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 02-67.973 da 4ª Turma da Delegacia de Julgamento Em Belo Horizonte que julgou improcedente a impugnação apresentada.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

Contra a contribuinte acima qualificada foi emitido Ato Declaratório Executivo de Suspensão de Isenção de fl. 2764 e lavrados os Autos de Infração de fls. 3060 a 3130, para exigência de crédito tributário no montante de R\$ 17.290.962,95, assim discriminado:

	TRIBUTO	JUROS DE MORA	MULTA PROPORCIONAL	TOTAL
IRPJ	4.575.617,73	1.544.843,24	3.431.713,31	9.552.174,28
CSLL	1.664.502,38	562.053,32	1.248.376,79	3.474.932,49
COFINS	1.733.856,65	596.512,91	1.300.392,50	3.630.762,06
PIS	302.199,91	104.244,24	226.649,97	633.094,12
				17.290.962,95

Segundo a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal/Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica”, as fls. 3061 e 3062, assim como nos demais Autos de Infração, foi imputada à interessada a seguinte infração:

Receita da prestação de serviços em geral escriturada e não declarada, apurada conforme Termo de Verificação Fiscal que faz parte integrante e indivisível do presente Auto de Infração.

Termo de Verificação e Notificação Fiscal - Suspensão de Isenção

Os procedimentos e verificações realizados no curso da ação fiscal, bem como as conclusões que dela resultaram a suspensão da isenção da contribuinte, estão relatados no “Termo de Verificação e Notificação Fiscal para a Suspensão da Isenção” de fls. 2651 a 2691.

Relata o autor do feito que a Fundação de Estudos e Pesquisas Sócio Econômicas - FEPESE foi instituída como uma Associação Civil sem fins lucrativos, com o "objetivo de constituírem uma fundação de estudos e pesquisas", conforme especificado em sua ata de assembleia de constituição no ano de 1977.

Que pelo menos na sua origem, ela foi criada com objetivos nobres e altruístas e pretendia operar como uma entidade voltada exclusivamente para a pesquisa, ensino e serviços de interesse da comunidade na área econômica, além do aperfeiçoamento do pessoal docente e discente ligado aos Departamentos de Ciências da Administração, Ciências Contábeis e

Econômica, do Centro Sócio-Econômico da Universidade Federal de Santa Catarina-UFSC, porém, ela não se restringiu a essas atividades.

Acrescenta que ela é qualificada como instituição de apoio à Universidade de Santa Catarina, nos termos da Lei nº 8.958/94, regulamentada pelo Decreto nº 7.423/2010, e registrada e credenciada no Ministério da Educação - MEC e Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação - MCTI pela portaria conjunta nº 14/2002.

Cita parte do decreto nº 3000/1999 em que define as regras para as fundações poderem usufruir do benefício legal da isenção, destacando os artigos 170 e 174, em que dentre outras, para uma fundação estar isenta do imposto, deve prestar os serviços para os quais houver sido instituída e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, não podendo remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados.

Mas que "no procedimento fiscal desenvolvido junto à fiscalizada constatou, na verdade, que a FEPESE deixou de atender às condições previstas na legislação para gozo da isenção das fundações sem fins lucrativos, desde 06/01/2010, quando efetuou pagamento a seu Presidente, Sr. Guilherme Júlio da Silva, conforme demonstra lançamentos extraídos de seu Razão, tendo verificado ainda outros fatos caracterizadores de irregularidades".

Informa que a FEPESE se especializou na elaboração de concursos públicos e na prestação de assessoria para as prefeituras municipais e Governo Estadual, não configurando numa atividade da sociedade civil organizada em nome do bem comum e dos direitos sociais, e sim de uma atividade econômica, desempenhada por uma fundação que foi criada para dar apoio à UFSC e ao desenvolvimento comunitário na área econômica.

Faz um comparativo entre o Estatuto inicial com o atual, demonstrando que "dos acanhados objetivos propostos na criação da FEPESE à extensa lista de objetivos inseridos ao longo do tempo constata-se que a fundação foi ampliando sua área de atuação e nesta ampliação promoveu a inclusão de atividades que vão além daquelas previstas nas normas que consolidaram a criação dessas fundações e estabeleceram isenções as mesmas."

"O item IV do estatuto ampliou e muito a atuação da FEPESE, dando um caráter comercial à sua relação com as instituições de natureza pública e privada. Já o item VII fez com que ela investisse no ramo dos concursos públicos:

*IV- estimular e promover **consultoria técnica de alto nível**, programas de capacitação e **prestação de serviços técnicos especializados**, no atendimento às solicitações de empresas, entidades, órgãos e instituições de natureza pública ou privada, nacionais ou estrangeiras, destacando, entre outros: planejamento, organização, execução e avaliação de programas e projetos de desenvolvimentos nas áreas social, econômica e jurídica; planejamento, organização, execução e avaliação de programas e projetos de gestão orçamentária e financeira; planejamento, organização, execução e avaliação de programas e projetos de desenvolvimento institucional e de programas de qualificação e atualização profissional, com ênfase na melhoria da qualidade e competitividade de pessoas e organizações; estudos, pesquisas, consultorias e serviços técnicos especializados nas áreas social, econômica, jurídica e correlatas; planejamento de políticas de informática, modernização*

organizacional, desenvolvimento, implantação e manutenção de projetos de informatização e suporte a recursos computacionais; estudos, pesquisas e planejamento em recursos hídricos e meio ambiente; estudos, pesquisas e planejamento na aplicação da energia, em suas mais diversas formas;

...

VII- realizar recrutamento e seleção de pessoal, participando do processo, no todo ou em parte;

Na sequência o autor do feito demonstra que os contratos firmados pela FEPESE e entes públicos são de risco, com remuneração condicionada ao sucesso, desvirtuando totalmente de seus objetivos e da essência de uma entidade que se diz sem fins lucrativo, como no contrato nº 33/2009 firmado com a Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina tendo como objeto a "prestação de serviços técnicos especializados em desenvolvimento institucional com o concomitante apoio às medidas administrativas e burocráticas inerentes ao serviço público, com vistas à otimização dos processos e a apuração de valores devidos pelo INSS ou RGPS e pelos demais regimes próprios de previdência ao Governo, em virtude das aposentadorias concedidas a servidores que tiveram contagem de tempo de regime geral INSS) ou pelos demais regimes próprios a partir de 5 de outubro de 1988, conforme previsão da Lei Federal nº 9.795, de 5 de maio de 1999, e legislação posterior, e, ainda, a verificação sobre valores tributários de outros ativos previdenciários à serem recuperados e/ou de passivos a serem reduzidos, vinculados ao INSS".

A Cláusula Quinta do referido contrato trata sobre o preço e condições de pagamento. Nele foram estipulados os seguintes valores:

O preço global dos serviços ora contratados corresponde:

a) R\$ 0,15 (quinze centavos de real) para cada R\$ 1,00 (um real) dos valores adicionados à média mensal do fluxo financeiro das compensações realizadas entre o Regime Geral de Previdência Social - RGPS e pelos demais regimes próprios de previdência ao Regime Próprio de Previdência do Servidor Público do Estado de Santa Catarina — RPPS realizadas nos exercícios de 2007 e 2008 e sobre valores tributários de outros ativos previdenciários à [sic] serem recuperados e/ou de passivos à serem reduzidos, vinculados ao INSS; e

b) R\$ 0,075 (sete centavos e meio de real) para cada R\$ 1,00 (um real) do estoque de créditos financeiros constituídos junto ao sistema COMPREV em favor do Regime Próprio de Previdência dos Servidores do Estado de Santa Catarina, até a presente data.

Cita que: "Há um dado muito importante neste contrato e que vai ao encontro do entendimento do Fisco até aqui exposto quanto às atividades desenvolvidas pela FEPESE. É que em 11 de maio de 2012, por meio do Of. Nº 136/2012-SU, a FEPESE solicitou à Secretaria de Estado da Fazenda – SEF providências quanto ao pagamento de faturas pendentes correspondente ao contrato 33/2009. Para tanto, apresentou um resumo dos serviços prestados e dos valores obtidos pelo Estado na prestação desses serviços. Consequentemente e de acordo com a cláusula quinta do referido contrato, a SEF estaria devendo o valor de R\$ 468.451,37, valor este que se encontrava registrado na NF Fatura nº 4604 emitida em 10/12/2010.

Ocorre que, o Auditor Interno do Poder Executivo, Sr. André Luiz Rotelli de Mattos, ao analisar o pleito da FEPESE constatou e descreveu em seu relatório, às fls. 2601 a 2607, que:

"O contrato que tem por objeto o levantamento de dados e apuração de valores devidos pelo Regime Geral de Previdência Social ao Estado foi celebrado através de dispensa de licitação, conforme se depreende dos autos deste processo.

Em decisões já proferidas, o levantamento considera as aposentadorias concedidas a servidores que tiveram contagem de tempo pelo RGPS a partir de 5 de outubro de 1988, como previa a Lei nº 9.796/99 e legislação posterior, em razão da contratação direta da Fepese, o que levou o TCE a determinar a suspensão de qualquer pagamento.

*A contratação direta, sem o devido suporte legal, constitui grave violação à Constituição Federal, que impõe ao administrador o dever de licitar. Diante disto, o TCE admite apenas a contratação de instituição brasileira **sem fins lucrativos voltada para a pesquisa, ensino ou desenvolvimento institucional por dispensa de licitação exclusivamente para estes fins, o que não ocorreu no procedimento em análise.***

Com o escopo de sedimentar o entendimento já proferido em relação a celebração destes contratos, o Tribunal já determinou também, em outros casos semelhantes, a anulação de contrato entre o Ipesc e a Fepese para prestação de serviço de assessoria e consultoria." Os negritos e grifos não estão no original."

Nos mesmos moldes, cita também os contratos firmados com a Prefeitura Municipal de Fortaleza, Capivari de Baixo e com o Município de Tubarão.

*Além desses contratos, a FEPESE firmou vários outros para a realização de concursos públicos, dentre eles pode-se destacar com a CASAN, CELESC, Prefeitura Municipal de Brusque, Prefeitura Municipal de Tijucas. Só ao longo do ano de 2011 a FEPESE realizou 29 concursos públicos e no ano de 2012 mais de 20. **A receita desses dois anos em concurso público foi da ordem de R\$ 15.882.510,53, sendo que os valores advindos das demais atividades no mesmo período foi de R\$ 40.898.722,63,** conforme demonstram as planilhas às fls. 2373 a 2400 e 2401 a 2432.*

*Outrossim, demonstra que houve **intermediação de negócios**, uma vez que em determinados contratos a FEPESE repassa à empresa subcontratada para desenvolver a atividade (C K Controladoria e Tributos Ltda., CNPJ nº 74.156.811/0001-12) montantes que chegam a 94% dos valores contratados.*

O autor do feito destaca que o relatório do Auditor interno do Estado deixa claro que a atividade desenvolvida pela FEPESE está longe das desempenhadas por fundações voltadas para os fins que desencadearam na isenção de tributos, sendo que este tipo de atividade é prestada por empresas comerciais como outra qualquer.

Tanto é verdade que o trabalho é realizado efetivamente pela CK Controladoria e tributos LTDA, recebendo apenas a "embalagem" da FEPESE.

Assim, estaria a FEPESE concorrendo diretamente com a iniciativa privada, ao colocar-se como intermediária daquelas atividades lucrativas. Dando sequência o autor do feito esclarece que: "Como agravante podemos comprovar também que tais terceirizações, além de cunho evidentemente comercial e lucrativo, também se prestaram a promover pagamentos a seus dirigentes, como se verá abaixo.

Embora oficialmente não distribua lucro a seus dirigentes, a FEPESE realizou nos anos de 2010 a 2012 pagamentos a seu presidente Sr. Guilherme Júlio da Silva e a outros dois dirigentes da entidade, Sr. Ernesto Fernando Rodrigues Vicente e Sr. Erves Ducati, ambos com dedicação exclusiva junto à Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, conforme demonstra os dados extraídos do Portal da Transparência do Governo Federal, às fls. 2371 e 2372."

Sendo que: "Os pagamentos efetuados a tais dirigentes são relacionados à concursos promovidos por órgãos públicos que firmaram contrato com a FEPESE para sua realização.

A prestação de serviços na aplicação de concursos, apesar de estar relacionado no estatuto da FEPESE, é totalmente estranho à atividade de uma fundação."

Além dos dirigentes supracitados, a fiscalização detectou que a FEPESE subcontratou, nas seguintes datas 10/05/2012, 11/05/2012, 15/05/2012 e 03/06/2012, a empresa Rodrigo de Linhares & Advogados Associados S/C, sendo que o Prof. João Nilo Linhares (sócio da empresa), foi dirigente da FEPESE até 02/05/2012.

Sendo que, o fato inusitado desta subcontratação tem como origem o concurso realizado para a prefeitura de Brusque cujo projeto teria sido encerrado em 12/02/2011, e a empresa Rodrigo de Linhares & Advogados Associados S/C teria recebido um pagamento no valor de R\$ 24.000,00 em 20/11/2012. "Tem-se assim, um contrato firmado logo após a saída de um de seus instituidores que estava no quadro de dirigentes e o pagamento por um suposto serviço contratado para um projeto que já estava encerrado."

Esclarece que tais procedimentos contrariam os artigos 12/15 da Lei 9.532/97, e que a FEPESE extrapolou todos os limites de uma sociedade que se diz sem fins lucrativos, passando a comportar-se como uma entidade comercial como outra qualquer.

Conclui que a FEPESE não pode ser considerada beneficiária da isenção devendo ser considerada como uma empresa comercial, sujeita às normas de tributação vigentes, desde o ano-calendário de 2010.

Manifestação de Inconformidade

Diante do "Termo de Verificação e Notificação Fiscal para Suspensão da Isenção" a contribuinte manifestou sua inconformidade conforme síntese abaixo:

-
- *Que a suspensão seria de imunidade e não de isenção, e que deve ser limitada até o mês 12/2012, pois a partir de 01/2013 não restou constatada qualquer suposta irregularidade pela autoridade fiscal;*
 - *Sustenta a inconsistência da Notificação Fiscal, uma vez que os dispositivos legais que a fundamentam estão suspensos pelo STF, além de ser ilegal eventual suspensão da **imunidade** com base nos artigos 12 e 15 da Lei nº 9532/97, pois referidos dispositivos encontram-se sob a vedação constitucional por ser de lei ordinária enquanto a Constituição Federal assevera que qualquer limitação constitucional ao poder de tributar deve ser disposta em Lei Complementar;*
 - *Que inexistente qualquer disposição legal no que concerne à remuneração de dirigentes, e que para efeitos de gozo da imunidade prevista no art. 150, VI, "c" da Constituição Federal, devem ser preenchidos os requisitos do art. 14 do CTN, especialmente em observância ao art. 146, II, da CF;*
 - *Que a fiscalização não comprovou que houve distribuição de lucros aos seus dirigentes;*
 - *Alega que a FEPESE é uma fundação de natureza jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, regida pelo seu estatuto, em conformidade com art. 62 a 69 do Código Civil, bem como pelos artigos 1.199 a 1.204 do CPC;*
 - *Na qualidade de fundação de natureza jurídica privada, sem fins lucrativos, credenciou-se como sendo uma fundação de apoio à universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, nos termos da Lei nº 8.958/94 e, especificamente, da Portaria Interministerial nº 3.185/2004;*
 - *Que sendo uma fundação de apoio nada impede, como fundação privada que é, de prestar serviços que estejam dentro das finalidades estatutárias para as quais foi instituídas;*
 - *Que para a consecução destas finalidades, a FEPESE poderá, conforme seu Estatuto, celebrar convênios e contratos, conceder bolsas, criar unidades de prestação de serviços, dentre outras;*
 - *Que a FEPESE, bem como várias outras fundações de apoio do País, possuem o mesmo modus operandi, ou seja, possuem como atividade preponderante a gestão administrativa e financeira de recursos de convênios e contratos, firmados com instituições públicas e privadas, a fim de gerenciar os projetos de pesquisa, ensino e extensão das Universidades. Porém, prestam outros tipos de serviços, tais como: consultorias, assessorias e realizam concursos públicos;*
 - *Nos exercícios de suas atividades institucionais, por vezes há necessidade de remunerar prestadores de serviços (pessoas físicas e jurídicas) ou de efetuar a concessão de bolsas;*
 - *A FEPESE, na qualidade de fundação de apoio, utiliza-se dos profissionais e instalações da UFSC, sempre com o intuito de desenvolver para a comunidade*

em geral, atividades como suporte à pesquisa, à extensão, investigação científica e divulgação de seus resultados; concede bolsas de estudos e pesquisa; realiza a manutenção de bibliotecas e laboratórios; estimula o desenvolvimento cultural e tecnológico;

- Que os fins não lucrativos, inerentes as Fundações, não afasta a possibilidade de que a entidade preste serviços remunerados, desde que sirvam para trabalhar economicamente o patrimônio e se reverter ao cumprimento dos escopos sociais determinado, sem descaracterizar a fundação;

- Que a forma de qualquer instituição sem fins lucrativos se manter é realizar a prestação de serviços de acordo com os objetivos estatutários. Sendo que, nos contratos apontados pela fiscalização, a FEPESE nada mais fez que cumprir com os seus objetivos estatutários;

- Cita diversos doutrinadores, e conclui que as Fundações de direito privado podem sim participar de atividades econômicas nas mais variadas áreas, de forma que é plenamente admissível que uma fundação se faça presente na produção de bens e serviços, revertendo os lucros auferidos na atividade-meio para a finalidade assistencial;

- Assim, discorda do posicionamento do Auditor Fiscal ao afirmar que a elaboração de concursos para órgãos públicos é totalmente estranha à atividade de uma fundação;

- Que a prestação de serviços desenvolvida por uma fundação privada cujo objetivo é unicamente a sua subsistência para as atividades as quais foi instituída não se mostram estranhas às atividades de uma fundação. Tanto a elaboração de concursos públicos como a prestação de serviços constam em seu próprio estatuto;

- No que se refere ao pagamento a título de bolsas, destaca-se que a FEPESE, por ser uma fundação de apoio, poderá conceder bolsas aos discentes e docentes das Instituições Federais de Ensino Superior - IFES, a exemplo da UFSC;

*- Que o Auditor Fiscal simplesmente desconsidera qualquer aspecto relacionado à legislação que ampara a concessão de bolsas, ou seja, afirma que os valores recebidos pelos professores que também são dirigentes, tratam-se de remuneração a esses dirigentes, concluindo equivocadamente pela suspensão da **imunidade**;*

- Portanto, afirma que deverá ser julgado totalmente insubsistente a Notificação Fiscal de Suspensão da Isenção, uma vez que a FEPESE, ao conceder as bolsas aos professores Guilherme Júlio da Silva, Ernesto Fernando Rodrigues Vicente e Erves Cucati, o fez amparada na legislação pertinente, de forma que as atividades exercidas pelos bolsistas nos projetos específicos não se confundem com as atividades de gestão, daí a alegação de insubsistência da Notificação Fiscal;

- Quanto aos pagamentos por RPA - Recibo de Pagamento Autônomo, alega que foram efetuados aos dirigentes não a título de pagamento pelo exercício da função de dirigente da FEPESE, mas sim por serviços prestados em atividades específicas desenvolvidas pela fundação;

-
- *Que a FEPESE efetivamente remunerou Guilherme Júlio da Silva, Ernesto Fernando Rodrigues Vicente e Ervis Ducati pelos serviços por eles prestados ao realizar concursos públicos, ou seja, pela contraprestação dos serviços realizados, tais como: coordenação de concurso e elaboração de questões de provas para concursos, porém, jamais na qualidade de dirigentes da FEPESE;*
 - *Que o Auditor Fiscal concluiu de forma equivocada ao consignar que os valores pagos pela FEPESE configuram distribuição indireta de lucros;*
 - *Que os dispositivos da Lei 9.532/97 veda a remuneração, por qualquer forma, aos dirigentes da instituição pelo exercício inerente às funções de dirigente. Mas não veda que o dirigente que também exerce outra atribuição, como no caso da FEPESE em que havia prestação de serviços em concursos públicos, receba valores diante dessa prestação específica de serviços;*
 - *Quanto à questão de que a FEPESE teria subcontratado em maio e junho de 2012 a empresa Rodrigo de Linhares & Advogados Associados S/C para prestação de serviços jurídicos em concursos, sendo que o Prof. João Nilo Linhares, um dos proprietários do escritório, foi dirigente da FEPESE até 02/05/2012 e, diante do aspecto, entendeu a autoridade Fiscal que os pagamentos efetuados ao escritório de advocacia contraria os arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532/97, discorda de tal entendimento;*
 - *Alega que a Notificação Fiscal deve ser declarada nula por vício formal, já que o Auditor Fiscal embasou a suspensão da isenção em dispositivo suspenso pelo STF, em especial o art. 12, §2º, alínea "a" que trata justamente da remuneração de dirigentes;*
 - *Entretanto, caso não se admita a nulidade da notificação fiscal, destaca que o Prof. João Nilo Linhares foi eleito para compor o Conselho Curador da FEPESE, no período de 2008/2012, tendo sua gestão findada em 02/05/2012, e pelo que se extrai do estatuto da fundação, as atribuições dos conselheiros não contemplam a gestão da FEPESE;*
 - *Que de acordo com os contratos e outros documentos acostados à Notificação Fiscal, os pagamentos efetuados pela fundação ocorreram após a contratação e a efetiva prestação de serviços, ou seja, em momento algum a FEPESE efetuou o pagamento diretamente a pessoa física (João Nilo Linhares), não havendo prova nos autos de que o referido professor recebeu qualquer valor relacionado a essa prestação de serviços;*
 - *Que o escritório de advocacia presta assessoria e consultoria jurídica extrajudicial e judicial mensal à FEPESE, pois é bastante comum a propositura de demandas judiciais envolvendo especificamente o concurso, exigindo dessa forma assessoria jurídica específica para o acompanhamento dos trabalhos;*
 - *Esclarece que o pagamento do valor de R\$ 24.000,00 realizado no dia 20/11/2012 e apropriado no concurso da Guarda Municipal de Brusque, citado na Notificação Fiscal, na verdade tem como origem outro contrato firmado em 03/07/2012, cujo objeto consistia em apoio jurídico na defesa dos interesses da FEPESE em cinco certames já realizados;*

- Por fim, no caso de seu pleito ser julgado improcedente, requer que seja juntada a produção de outras provas documentais bem como seja realizada perícia a fim de averiguar se a FEPESE atende aos requisitos contidos no artigo 14 do CTN;

- Citou doutrina e jurisprudências;

Informação Fiscal e emissão de ADE de Suspensão de Isenção

Ao analisar a manifestação de inconformidade encaminhada pela contribuinte, o Serviço de Fiscalização da DRF/Florianópolis-SC elaborou a Informação Fiscal anexa nas fls. 2.753 a 2.762, com a proposição de expedição de Ato Declaratório suspensivo da isenção, nos termos do art. 32, §3º, da Lei nº 9.430/96, conforme trechos citados abaixo:

1- Limitação temporal da suspensão da isenção/imunidade: alega a interessada que os fatos abordados pela fiscalização e os elementos de prova acostados teriam ocorrido até o mês de 12/2012, o que determinaria o limite temporal para o ato de suspensão da isenção/imunidade, uma vez que não haveria qualquer irregularidade constatada a partir de 01/2013.

É de se destacar que o período sob fiscalização, conforme registrado no Termo de Início de Fiscalização (doc. fls. 02 a 04), vai de 01/2010 a 12/2012. Os períodos posteriores não estão abrangidos pelo procedimento fiscal, motivo pelo qual não houve verificação do cumprimento dos requisitos necessários para a fruição da isenção ora combatida.

Assim, quanto ao aspecto temporal, a suspensão da isenção deverá ter como termo inicial a data da prática da infração (art. 32, § 5º, da Lei nº 9.430/96), 06/01/2010, e como termo final 31/12/2012, momento último em que se verificou o cumprimento dos mencionados requisitos.

2- Inaplicabilidade dos artigos 12 e 15 da Lei nº 9.532/97 por estarem suspensos pelo STF: a interessada alega que goza de imunidade tributária com fulcro no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, que os requisitos para fruição desta imunidade deveriam ser veiculados por lei complementar e que os efeitos jurídicos dos artigos 12 e 15 da Lei nº 9.532/97 estariam suspensos por força de liminar concedida pelo Supremo Tribunal Federal.

Nesse aspecto, não há como acolher as alegações da interessada. De se ver. **Ao contrário do que alega a contribuinte, não se trata na espécie de imunidade tributária, mas de isenção.** A imunidade tributária aludida pela contribuinte impede a instituição de impostos sobre a renda e patrimônio de instituições de educação ou de assistência social. A contribuinte não é nenhuma das duas!

É relevante lembrar que a fundamentação utilizada pelo STF na própria decisão trazida a lume pela contribuinte assevera que à lei ordinária cabe “a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune” (No mesmo sentido, RE 636941/RS). Os requisitos necessários para que uma entidade seja certificada como entidade beneficente com a finalidade de assistência social ou educação, sem fins lucrativos, encontram-se positivados na Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, vigente, portanto, na época dos fatos jurídicos tributários sob exame. A

contribuinte não possui tal certificação, bem como não atende os requisitos legais.

De fato, a própria FEPESE reconhece que é uma fundação de apoio à Universidade Federal de Santa Catarina, nos termos da Lei nº 8.958/94. A lei mencionada estabelece claramente que fundações como a FEPESE podem celebrar convênios com as Instituições Federais de Ensino Superior - IFES e as demais Instituições Científicas e Tecnológicas – ICTs. Estas, sim, são entidades educacionais. As fundações de apoio, não são.

A imunidade constitucional é dirigida às entidades educacionais que prestam serviço de ensino pré-escolar, fundamental, médio e superior à população em geral conforme prescrito nos arts. 1º e 2º da IN SRF nº 113/1998. Não é o caso da FEPESE, que não atua como entidade educacional.

Destarte, resta à FEPESE buscar resguardo na norma isentiva, atribuída constitucionalmente ao legislador ordinário. A isenção de IRPJ e CSLL das entidades de caráter científico, sem fins lucrativos, está estabelecida no art. 15 da Lei nº 9.532/97.

Conclui-se, portanto, que a discussão de cunho constitucional acerca das limitações ao poder de tributar decorrentes da imunidade do art. 150, VI, “c”, da Lei Maior, não se aplica ao caso concreto justamente porque não se trata de imunidade, mas de isenção, às quais aplicam-se os limites determinados pelo legislador ordinário, dentro de sua competência constitucional de instituir a Regra Matriz de Incidência Tributária do IRPJ e da CSLL.

3- Não houve distribuição de lucros para os dirigentes da FEPESE: a contribuinte alega que a fiscalização não teria provado a distribuição de lucros.

No que tange, especificamente, aos pagamentos a título de bolsa, a contribuinte alega que são permitidos pelo disposto no art. 4º da Lei nº 8.954/94. Conforme exposto acima, não se trata na espécie de suspensão de imunidade tributária, mas de suspensão da isenção. Assim, aplica-se ao caso concreto o disposto no art. 12, § 2º, “a”, da Lei nº 9.532/97, combinado com o art. 15, § 3º, do mesmo diploma legal. À fundação, para sua caracterização como entidade de caráter científico sem fins lucrativos, e, portanto, albergada pela norma isentiva, é vedada a remuneração dos seus dirigentes por serviços prestados.

Ora, a fiscalização colacionou provas cabais acerca da remuneração paga a dirigentes da FEPESE, por serviços prestados.

Diga-se de passagem, os ditos serviços prestados constituem atividade tipicamente empresarial, conforme será abordado alhures.

Em relação ao Senhor Guilherme Julio da Silva, que foi presidente da fundação, a fiscalização demonstrou que lhe foram pagos os seguintes montantes: R\$ 102.619,00 em 2010, R\$ 139.406,00 em 2011 e R\$ 95.960,22 em 2012, sem contar diárias e demais indenizações. Não são valores irrelevantes. Dentre os pagamentos, destacam-se os relativos aos serviços prestados à FEPESE na realização de concursos públicos - atividade desenvolvida de

forma tipicamente empresarial, sem qualquer demonstração de ligação com a atividade de pesquisa e extensão científica. Também chama atenção o fato de ocorrerem pagamentos em quase todos os meses dos anos de 2010 a 2012 (exceto 05/12 e 09/12).

Em relação ao Senhor Ernesto Fernando Rodrigues Vicente, foram pagos nos três anos o total de R\$ 54.506,77.

Em relação à alegação da contribuinte sobre a possibilidade de conceder bolsas a professores, nos termos do disposto nos art. 4º e 4º-B da Lei nº 8.954/94, é preciso observar, de forma sistemática, que tal permissivo não pode servir para burlar a vedação legal para fins de isenção tributária, nos termos da legislação de regência anteriormente citada.

O próprio Código Tributário Nacional, que foi acolhido na ordem jurídica com estatutura de lei complementar, nos termos do art. 146 da Constituição Federal, determina que as normas isentivas devem ser interpretadas literalmente (art. 111 do CTN).

Sinteticamente, a entidade pode ter a permissão legal para conceder bolsas a professores da universidade, dentro de suas atividades de pesquisa e extensão, mas não pode utilizar tal permissivo para desenvolver atividade tipicamente empresarial e remunerar seus dirigentes, sob pena de ter suspensa a isenção tributária sob análise.

Quanto aos pagamentos efetuados com emissão de Recibo de Pagamento Autônomo - RPA, a própria contribuinte afirma em sua Manifestação de Inconformidade que “os pagamentos efetuados aos dirigentes foram efetuados não a título de pagamento pelo exercício da função de dirigente da FEPESE, mas sim por serviços prestados em atividades específicas desenvolvidas pela fundação” (grifamos)

Vê-se que a contribuinte reconhece o pagamento a dirigentes por serviços prestados, o que é expressamente vedado pela legislação colacionada.

4- As atividades da FEPESE na qualidade de fundação de natureza jurídica privada, bem como na qualidade de apoio: alega a contribuinte que o fato de estar qualificada como sendo uma fundação de apoio nada impede de prestar serviços que estejam dentro das finalidades estatutárias para as quais foi constituída. No que importa, destacou do art. 3º de seu estatuto as seguintes atividades:

- 4. estimular e promover consultoria técnica de alto nível, programas de capacitação e prestação de serviços técnicos especializados, no atendimento às solicitações de empresas, entidades, órgãos e instituições de natureza pública ou privada, [...]*
- 7. realizar recrutamento e seleção de pessoal, participando do processo, no todo ou em parte; (os grifos não são nossos)*

Alega, também, que para a consecução de tais misteres o art. 4º do estatuto permite a celebração de convênios, inclusive com pessoas físicas e jurídicas de direito privado, criar unidades de prestação de serviço, conceder bolsas.

Impende ressaltar que o que está sob análise não é a compatibilidade das atividades exercidas pela FEPESE e as normas atinentes às fundações de apoio. É preciso verificar se a FEPESE cumpre os requisitos legais para a fruição de isenção de IRPJ e CSLL. Dessa forma, é preciso verificar se as atividades efetivamente exercidas caracterizam uma entidade sem fins lucrativos.

Recrutamento e seleção, por exemplo, são atividades de prestação de serviços típicas de profissionais liberais como psicólogos (art. 13, § 1º, a, da Lei nº 4.119/62) e administradores (arts. 2º e 3º da Lei nº 4.769/65). Tais atividades, bem como as de consultoria e assessoria são realizadas pela FEPESE não com o caráter de pesquisa e extensão, mas de forma empresarial. A isenção tributária, se aplicada a tal atividade, prejudica a livre concorrência, ferindo o princípio da ordem econômica previsto no art. 170, IV, da Constituição Federal.

*É de se destacar alguns elementos trazidos pela fiscalização para demonstrar as características empresariais de determinadas atividades desenvolvidas pela FEPESE: **contratos de risco**, com remuneração condicionada ao sucesso, como se pode verificar no contrato nº 033/2009 firmado com a Secretaria de Estado de Fazenda de Santa Catarina, no contrato firmado com a Prefeitura Municipal de Fortaleza, no contrato com o Município de Capivari de Baixo e no contrato com o Município de Tubarão; **terceirização da atividade contratada**, como se pode constatar nos contratos para realização de concursos públicos com a Prefeitura Municipal de Tijucas e com a CELESC; **intermediação de negócios**, uma vez que em determinados contratos a FEPESE repassa à empresa subcontratada para desenvolver a atividade (C K Controladoria e Tributos Ltda., CNPJ nº 74.156.811/0001-12) montantes que chegam a 94% dos valores contratados.*

[...]

Na notificação para a suspensão da isenção, as autoridades fiscais demonstraram, por amostragem, que a FEPESE efetuou a seus dirigentes pagamentos diretamente ligados às atividades atípicas, de cunho nitidamente empresarial...

Por fim, outro ponto relevante é a contratação do Escritório Rodrigo de Linhares & Advogados Associados S/C, cujo sócio administrador, Rodrigo de Linhares, foi conselheiro da FEPESE no período de 2008 a 2012. Segundo as alegações da própria FEPESE, seu mandato encerrou em 02/05/2012 e o início das contratações data de 10/05/2012. Apenas oito dias após o encerramento do mandato de conselheiro!

Em 10/05/2012, o Escritório foi contratado para prestar serviços de assessoria e consultoria jurídica judicial e extrajudicial e a remuneração era de R\$ 6.000,00 por mês, mais ressarcimento de despesas, reembolsos e diárias. O contrato previa, inclusive, um décimo terceiro a ser pago em 15 de dezembro de cada ano!

Em 11/05/2012, o Escritório foi contratado para acompanhar demandas do projeto Forçatur, levantamento de processos judiciais e acompanhamento, orientação e defesa administrativa em diversos lançamentos tributários.

Remuneração de R\$ 65.000,00 em duas parcelas com vencimento em 30 e 60 dias.

Em 15/05/2012, o Escritório foi contratado para prestar apoio jurídico na execução dos concursos da Companhia de Melhoramentos da Capital – COMCAP. Não é demais lembrar o caráter nitidamente empresarial dessa atividade. A remuneração era de R\$ 32.900,00.

Em 03/06/2012, o escritório foi contratado para prestar apoio jurídico nos concursos para a Fundação Municipal do Meio Ambiente de Florianópolis (FLORAM), Prefeitura Municipal de Tijucas, Fundação Catarinense de Educação Especial (FCEE), Fundação do Meio Ambiente (FATMA) e Universidade Federal da Fronteira Sul (UFFS), dentre outros. Remuneração no montante de R\$ 97.000,00.

Em síntese, em aproximadamente um mês após o encerramento do mandato como conselheiro, o escritório do Sr. Rodrigo de Linhares foi agraciado com contratos no valor total de R\$ 194.900,00, mais uma renda mensal de R\$ 6.000,00, incluindo um décimo terceiro.

Vale destacar que as autoridades fiscais, na notificação, demonstraram que o Razão da FEPESE registra um pagamento ao Escritório Rodrigo de Linhares & Advogados Associados S/C no montante de R\$ 24.000,00 em 20/11/2012. Tal pagamento, segundo a contabilidade, referir-se-ia ao Concurso para a Guarda Municipal do Município de Brusque, que data de 2010. Vê-se que a contratação do concurso ocorreu quando o Sr. Rodrigo de Linhares era conselheiro da FEPESE. A própria contabilidade tem um lançamento de “encerramento do projeto 38/2010” na data de 12/05/2011, quando o Sr. Rodrigo de Linhares ainda era conselheiro. Ademais, nenhum dos contratos entre a FEPESE e o Escritório Rodrigo de Linhares & Advogados Associados S/C menciona a prestação de serviços relativos ao concurso do Município de Brusque.

Diante de todo o exposto e dos elementos juntados ao processo nº 11516.721701/2015-87, propomos a expedição de Ato Declaratório suspensivo da isenção, nos termos do art. 32, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Impugnação ao ADE suspensivo da Isenção

Ciente do ADE que suspendeu a isenção em 25 de agosto de 2015 (fl. 2.774), a interessada apresentou, em 23 de setembro de 2015, impugnação às fls. 3.140 a 3.195, alegando, em síntese e fundamentalmente, o seguinte:

- Preliminarmente, a impugnante reafirma que de acordo com o artigo 150, VI, alínea "c" e §4º da CF, ela possui imunidade tributária e não isenção, fazendo com que o ADE possua vício insanável por erro na aplicação da norma legal; •*
- Por estar previamente registrada e credenciada junto ao Ministério da Educação e junto ao Ministério da Ciência e Tecnologia, não há como se admitir o que restou consignado na Informação Fiscal de que a impugnante não atende ao preceito contido no art. 150 da CF, supostamente por não ser uma instituição de educação ou de assistência social;*
- Invoca o princípio da Retroatividade Benigna, uma vez que a alegação para embasar a suspensão está respaldada na violação ao art. 12, §2º, "a", e ao art.*

15, §3º, ambos da Lei nº 9.532/97. Entretanto, com a edição da Lei nº 13.151/2015 que alterou a alínea "a" em questão, as fundações sem fins lucrativos passaram a poder remunerar seus dirigentes, sem que isso implique na suspensão da imunidade ou isenção;

- Que apesar de não concordar com a autoridade fiscal de que houve remuneração para seus dirigentes, como o dispositivo da lei ordinária que vedava a remuneração de dirigente foi totalmente modificado e o fato não foi definitivamente julgado, há previsão legal de aplicação retroativa da lei mais benigna conforme art. 106 do CTN;

- Que os artigos 12 e 15 da Lei 9.532/97 estão suspensos pelo STF, mas a autoridade fiscal não levou em consideração tal aspecto, alegando que FEPese deveria atender ao disposto na Lei 12.101/2009;

- Entretanto, discorda da fiscalização, pois a Lei 12.101 não possui qualquer vinculação à suspensão de IRPJ, já que dispõe sobre certificação das entidades beneficentes de assistência social, regulando os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social;

- Que a FEPese de fato não possui esta certificação das entidades beneficentes de assistência social, mas caso possuísse seria imune também à Contribuição Social;

- Que a questão não deveria ter sido interpretada à luz dos artigos 12 e 15 da Lei 9.532/97, mas sim dos artigos 9 e 14 do CTN;

- Outrossim, alega que em nenhum momento a autoridade fiscal comprovou que houve distribuição de lucros aos dirigentes;

- Esclarece, novamente, que a FEPese é uma fundação de natureza jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, regida pelo seu estatuto, em conformidade com art. 62 a 69 do Código Civil, bem como pelos artigos 1.199 a 1.204 do CPC;

- Na qualidade de fundação de natureza jurídica privada, sem fins lucrativos, credenciou-se como sendo uma fundação de apoio à universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, nos termos da Lei nº 8.958/94 e, especificamente, da Portaria Interministerial nº 3.185/2004;

- Que sendo uma fundação de apoio nada impede, como fundação privada que é, de prestar serviços que estejam dentro das finalidades estatutárias para as quais foi instituídas;

- Que para a consecução destas finalidades, a FEPese poderá, conforme seu Estatuto, celebrar convênios e contratos, conceder bolsas, criar unidades de prestação de serviços, dentre outras;

- Que a FEPese, bem como várias outras fundações de apoio do País, possuem o mesmo modus operandi, ou seja, possuem como atividade preponderante a gestão administrativa e financeira de recursos de convênios e contratos, firmados com instituições públicas e privadas, a fim de gerenciar os projetos de pesquisa, ensino e extensão das Universidades. Porém, prestam outros tipos de serviços, tais como: consultorias, assessorias e realizam concursos públicos;

-
- *Nos exercícios de suas atividades institucionais, por vezes há necessidade de remunerar prestadores de serviços (pessoas físicas e jurídicas) ou de efetuar a concessão de bolsas;*
 - *A FEPESE, na qualidade de fundação de apoio, utiliza-se dos profissionais e instalações da UFSC, sempre com o intuito de desenvolver para a comunidade em geral, atividades como suporte à pesquisa, à extensão, investigação científica e divulgação de seus resultados; concede bolsas de estudos e pesquisa; realiza a manutenção de bibliotecas e laboratórios; estimula o desenvolvimento cultural e tecnológico;*
 - *Que os fins não lucrativos, inerentes as Fundações, não afasta a possibilidade de que a entidade preste serviços remunerados, desde que sirvam para trabalhar economicamente o patrimônio e se reverter ao cumprimento dos escopos sociais determinado, sem descaracterizar a fundação;*
 - *Que a forma de qualquer instituição sem fins lucrativos se manter é realizar a prestação de serviços de acordo com os objetivos estatutários. Sendo que, nos contratos apontados pela fiscalização, a FEPESE nada mais fez que cumprir com os seus objetivos estatutários;*
 - *Cita diversos doutrinadores, e conclui que as Fundações de direito privado podem sim participar de atividades econômicas nas mais variadas áreas, de forma que é plenamente admissível que uma fundação se faça presente na produção de bens e serviços, revertendo os lucros auferidos na atividade-meio para a finalidade assistencial;*
 - *Assim, discorda do posicionamento do Auditor Fiscal ao afirmar que a elaboração de concursos para órgãos públicos é totalmente estranha à atividade de uma fundação;*
 - *Que a prestação de serviços desenvolvida por uma fundação privada cujo objetivo é unicamente a sua subsistência para as atividades as quais foi instituída não se mostram estranhas às atividades de uma fundação. Tanto a elaboração de concursos públicos como a prestação de serviços constam em seu próprio estatuto;*
 - *De acordo com o TVF e Informação Fiscal, insiste o Fisco em afirmar que a fundação teria realizado nos anos de 2010 a 2012, pagamentos aos seu presidente, Guilherme Júlio da Silva e a outros dirigentes da entidade, relatando que foram feitos diversos pagamentos a esses dirigentes a título de bolsa e de RPA, e que tais pagamentos ocorreram em atividades atípicas, de cunho empresarial, que seriam estranhas à atividade de uma fundação;*
 - *No que se refere ao pagamento a título de bolsas, destaca-se que a FEPESE, por ser uma fundação de apoio, poderá conceder bolsas aos discentes e docentes das Instituições Federais de Ensino Superior - IFES, a exemplo da UFSC;*
 - *Que o Auditor Fiscal simplesmente desconsidera qualquer aspecto relacionado à legislação que ampara a concessão de bolsas, ou seja, afirma que os valores recebidos pelos professores que também são dirigentes, tratam-se de remuneração a esses dirigentes, concluindo equivocadamente pela suspensão da **imunidade**;*

-
- Portanto, afirma que deverá ser julgado totalmente insubsistente a Notificação Fiscal de Suspensão da Isenção, uma vez que a FEPESE, ao conceder as bolsas aos professores Guilherme Júlio da Silva, Ernesto Fernando Rodrigues Vicente e Erves Cucati, o fez amparada na legislação pertinente, de forma que as atividades exercidas pelos bolsistas nos projetos específicos não se confundem com as atividades de gestão, daí a alegação de insubsistência da Notificação Fiscal;
 - Quanto aos pagamentos por RPA - Recibo de Pagamento Autônomo, alega que foram efetuados aos dirigentes não a título de pagamento pelo exercício da função de dirigente da FEPESE, mas sim por serviços prestados em atividades específicas desenvolvidas pela fundação;
 - Que a FEPESE efetivamente remunerou Guilherme Júlio da Silva, Ernesto Fernando Rodrigues Vicente e Ervis Ducati pelos serviços por eles prestados ao realizar concursos públicos, ou seja, pela contraprestação dos serviços realizados. tais como: coordenação de concurso e elaboração de questões de provas para concursos, porém, jamais na qualidade de dirigentes da FEPESE;
 - Que o Auditor Fiscal concluiu de forma equivocada ao consignar que os valores pagos pela FEPESE configuram distribuição indireta de lucros;
 - Que os dispositivos da Lei 9.532/97 veda é a remuneração, por qualquer forma, aos dirigentes da instituição pelo exercício inerente às funções de dirigente. Mas não veda que o dirigente que também exerce outra atribuição, como no caso da FEPESE em que havia prestação de serviços em concursos públicos, receba valores diante dessa prestação específica de serviços;
 - Por outro lado, como já informado acima, o art. 12, §2º, alínea "a", da Lei 9.532/97, sofreu alteração permitindo a remuneração aos dirigentes;
 - Quanto à questão de que a FEPESE teria subcontratado em maio e junho de 2012 a empresa Rodrigo de Linhares & Advogados Associados S/C para prestação de serviços jurídicos em concursos, sendo que o Prof. João Nilo Linhares, um dos proprietários do escritório, foi dirigente da FEPESE até 02/05/2012 e, diante do aspecto, entendeu a autoridade Fiscal que os pagamentos efetuados ao escritório de advocacia contraria os arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532/97, discorda de tal entendimento;
 - Alega ser temerária a conclusão do auditor fiscal, pois interpretou de forma desenfreada que um ex-conselheiro que não possui qualquer poder de gestão na FEPESE, sendo sócio de um escritório de advocacia que presta serviços à fundação teria recebido valores em contratações específicas, sem apresentar qualquer tipo de prova dessa remuneração;
 - Destaca que o Prof. João Nilo Linhares foi eleito para compor o Conselho Curador da FEPESE, no período de 2008/2012, tendo sua gestão findada em 02/05/2012, e pelo que se extrai do estatuto da fundação, as atribuições dos conselheiros não contemplam a gestão da FEPESE;
 - Que de acordo com os contratos e outros documentos acostados à Notificação Fiscal, os pagamentos efetuados pela fundação ocorreram após a contratação e a efetiva prestação de serviços, ou seja, em momento algum a FEPESE

efetuiu o pagamento diretamente a pessoa física (João Nilo Linhares), não havendo prova nos autos de que o referido professor recebeu qualquer valor relacionado a essa prestação de serviços;

- Que o escritório de advocacia presta assessoria e consultoria jurídica extrajudicial e judicial mensal à FEPESE, pois é bastante comum a propositura de demandas judiciais envolvendo especificamente o concurso, exigindo dessa forma assessoria jurídica específica para o acompanhamento dos trabalhos;

- Esclarece que o pagamento do valor de R\$ 24.000,00 realizado no dia 20/11/2012 e apropriado no concurso da Guarda Municipal de Brusque, citado na Notificação Fiscal, na verdade tem como origem outro contrato firmado em 03/07/2012, cujo objeto consistia em apoio jurídico na defesa dos interesses da FEPESE em cinco certames já realizados;

- Por fim, no caso de seu pleito ser julgado improcedente, requer que seja juntada a produção de outras provas documentais bem como seja realizada perícia a fim de averiguar se a FEPESE atende aos requisitos contidos no artigo 14 do CTN;

- Citou doutrina e jurisprudências;

Termo de Verificação Fiscal - Auto de Infração

Os procedimentos e verificações realizados no curso da ação fiscal, bem como as conclusões que dela resultaram a lavratura dos Autos de Infração, estão relatados no “Termo de Verificação Fiscal” de fls. 3.052 a 3.059, cuja síntese segue abaixo:

[...]

Diante da verificação de todos os documentos e esclarecimentos prestados encontrou-se várias irregularidades cometidas pela FEPESE, como atividades de natureza nitidamente comercial e pagamentos a seus dirigentes, que ultrapassaram os limites de atividade de uma entidade tida como tributariamente isenta. Tal fato desencadeou na emissão do Termo de Verificação e Notificação Fiscal para Suspensão da Isenção, fls. 2651 a 2691.

Após apreciação da Manifestação de Inconformidade apresentada pela FEPESE, fls. 2693 a 2751, o Sr. Delegado da Receita Federal do Brasil em Florianópolis emitiu o Ato Declaratório Executivo – ADE DRF nº 222, fls. 2764, tendo a contribuinte tomado ciência em, 25/08/2015, por meio do Termo de Ciência, fls. 2774.

Com a emissão do ADE DRF nº 222 a contribuinte teve sua suspensão da isenção relativa aos tributos IRPJ e CSLL, motivo pelo qual emitiu-se o Termo de Intimação nº 08-2015, fls. 2775 a 2776, em que foram solicitados os demonstrativos contábeis e declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ dos anos de 2011 e 2012, além do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais – DICON e Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, caso viesse optar pelo lucro real.

No mesmo termo solicitou-se o último balanço patrimonial da FEPESE e relação dos bens integrantes do ativo não circulante da empresa. A FEPESE atendeu a solicitação constante do Termo de Intimação 08-2015, apresentando os seguintes documentos: Resposta informando a opção pelo lucro presumido, fls. 2777, Demonstrativos contábeis do ano de 2011, fls. 2778 a 2784; Demonstrativos contábeis do ano de 2012, fls. 2785 a 2793; DIPJ – ano calendário 2011, fls. 2794 a 2802; DIPJ – ano calendário 2012, fls. 2803 a 2811; Balanço Patrimonial 2014, fls. 2812 a 2814; e Relatório de patrimônio em 31/12/2014, fls. 2815 a 3012. Não obstante ter a contribuinte optado pelo Lucro Presumido, fls. 2777, seus demonstrativos e DIPJ são aqueles apresentados em 2012 e 2013.

3 – DA SUSPENSÃO DA ISENÇÃO

No Termo de Verificação e Notificação Fiscal para Suspensão da Isenção, fls. 2651 a 2691, foram apontadas várias irregularidades que ensejaram na suspensão da isenção pela contribuinte dos benefícios previstos pela legislação.

O Ato Declaratório expedido pelo Sr. Delegado da Receita Federal do Brasil em Florianópolis, fls. 2764, ratificou o entendimento esposado no referido Termo e suspendeu a isenção da contribuinte.

Diante disso, procedeu-se as apurações dos impostos incidentes sobre as receitas auferidas pela FEPESE nos anos de 2011 e 2012.

4 - DAS APURAÇÕES

No levantamento realizado nos contratos firmados pela FEPESE em consonância com os lançamentos contábeis constatou-se que nos anos de 2011 e 2012 a fundação obteve uma receita de R\$ 57.795.221,69, conforme demonstrado no extrato do Razão...

Dos valores acima recebidos R\$ 15.882.510,53 provém de receitas de concursos e assessoria jurídica. Já os demais, R\$ 40.898.722,63 são ecorrentes de contratos com a Universidade Federal de Santa Catarina e outras entidades de ensino. Tais valores estão discriminados na planilha às fls. 3013 a 3049.

Informamos que foram considerados os pagamentos efetuados pela contribuinte a título de PIS – folha de pagamento, conforme especificado no Auto de Infração.

[...]

Impugnação - Auto de Infração

Ciente do lançamento dos Autos de Infração em 21 de setembro de 2015 (fls. 3.131 e 3.132), a interessada apresentou, em 20 de outubro de 2015, impugnação às fls. 3.256 a 3.265, alegando, em síntese e fundamentalmente, o seguinte:

- Preliminarmente a impugnante requer que seja sobrestado o julgamento dos autos de infração até que seja julgada definitivamente

a impugnação à declaração de suspensão de isenção e respectivos recursos que vierem a ser interpostos;

- Que a FEPESE não auferiu receita de R\$ 57.795.221,69, que foi classificada em duas categorias pela Fiscalização (R\$ 40.898.722,63 referente à contratos com a UFSC e outras IFES/ICTs; e R\$ 15.882.510,53 referente à outros contratos);

- Que a Fiscalização não examinou nenhum dos contratos com a UFSC e outras IFES/ICTs, onde foram geridos R\$ 40.898.722,63 em 2011 e 2012, referente a Projetos nos quais a impugnante agindo na qualidade de Fundação de Apoio, apenas geriu os recursos públicos de entes públicos com os quais contratou na forma prevista na Lei nº 8.958/94, mediante uma pequena parcela de ressarcimentos dos custos com serviços administrativos que era em média 7,8% do valor dos recursos alocados para os Projetos das contratantes. Assim, requer a exclusão dos R\$ 40.898.722,63 da receita usada para apuração dos tributos cobrados nos AI ora combatidos;

- Solicita também a exclusão dos R\$ 15.882.510,53, uma vez que a Fiscalização não teria verificado todos os contratos que movimentaram tal valor nos anos de 2011 e 2012, mas apenas os contratos com SEF/SC, município de Fortaleza, município de Capivari de Baixo e município de Tubarão, ressaltando que os dois primeiros contratos se referem ao período de 2009 e 2010 ao invés de 2011 e 2012;

- Que nenhum contrato/projeto de concursos tiveram suas cláusulas verificadas. Apenas foram feitas suposições com base na verificação dos relatórios do Livro Razão; •

- Se a Fiscalização tivesse verificado os contratos de 2011 e 2012 teria encontrado que os contratos com terceiros, entidades públicas que não a UFSC e outras IFES/ICTs, seguem as mesmas regras dos contratos/projetos de apoio baseados na Lei nº 8.958/94;

- Discorda da questão da opção por Lucro Presumido, uma vez que tal opção a teor do artigo 26 da Lei 9.430/96 para ser válida teria que ter sido feita em 2010 para o ano de 2011 e em 2011 para o ano de 2012;

- Que o que aconteceu foi arbitramento do lucro em 32% tendo como parâmetro as regras do lucro presumido;

- Que nos autos (fls. 2.778 a 2.792) constam as demonstrações contábeis da Impugnante onde foi apurado lucro de apenas R\$ 27.710,73 em 2012 e R\$ 91.265,14 em 2011;

- Como a Impugnante prestou todas as declarações e os esclarecimentos pedidos, a tributação deveria ter sido apurada segundo o lucro real porque o artigo 148 do CTN somente autoriza o arbitramento, quando omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados;

-
- Alega ser fundamental a realização de perícia, para que a impugnante possa demonstrar que agia na qualidade de gestora de recursos públicos de entidades de direito público, realizando apenas a gestão administrativa e financeira necessária à execução dos projetos;
 - Quanto à tributação dos ativos financeiros da UFSC, demais IFES/ICTs e outras pessoas de direito público geridos pela impugnante, informa que não há previsão na CF e nas normas de inferior hierarquia, de autorização para tributação de ativos financeiros das pessoas jurídicas de direito público utilizados;
 - Quanto ao IRPJ, haveria imunidade se fossem renda os ativos financeiros geridos pela Impugnante, mas como são patrimônio de entes de direito público, nem sequer há possibilidade de tributação;
 - Com relação à CSLL, esta não incide sobre o patrimônio da UFSC, demais IFES/ICTs e outras pessoas de direito público geridos pela impugnante, visto que a Lei nº 7.689/88 não prevê a incidência sobre o patrimônio, mas sobre o aumento do patrimônio;
 - E, as contribuições para o PIS e a COFINS incidem apenas sobre o faturamento/receitas de pessoas jurídicas de direito privado, como os ativos financeiros integram o patrimônio público dos entes públicos, não há como reconhecer válida a tributação pretendida;
 - Logo, quanto aos tributos PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, nada há de ser cobrado pela RFB, porque não existe previsão legal de tributação do patrimônio da UFSC, demais IFES/ICTs e outras pessoas de direito público geridos pela Impugnante;
 - Citou doutrina e jurisprudências.

Analizando a impugnação apresentada o colegiado *a quo* julgou-a improcedente, restando assim redigida sua a ementa do julgado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011 e 2012

ISENÇÃO. SUSPENSÃO. FUNDAÇÃO.

O descumprimento dos requisitos previstos nos arts. 12 a 15 da lei 9.532/97 é causa de suspensão da isenção tributária de instituição constituída sob a forma de Fundação de direito privado.

ISENÇÃO. SUSPENSÃO. INFRAÇÕES.

A isenção é afastada pelas infrações relativas ao período a que se refere o ato declaratório executivo que a suspende. Constitui infração aos requisitos exigidos para o gozo da isenção do IRPJ: pagamentos efetuados a dirigentes da fundação após realização de atividades tipicamente empresariais.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011 e 2012

PEDIDO DE PERÍCIA

Deve ser indeferido o pedido de perícia, quando esta providência revela-se prescindível para instrução e julgamento do processo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011 e 2012

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O resultado do julgamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ espraia seus efeitos sobre a CSLL lançada em decorrência das mesmas infrações.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010, 2011 e 2012

ISENÇÃO. SUSPENSÃO. FUNDAÇÃO.

Suspensa a isenção da instituição constituída sob a forma de Fundação de direito privado e passando a entidade a ser tributada com base no lucro presumido, estará sujeita a contribuir para o PIS/Pasep.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2010, 2011 e 2012

ISENÇÃO. SUSPENSÃO. FUNDAÇÃO.

Suspensa a isenção da instituição constituída sob a forma de Fundação de direito privado e passando a entidade a ser tributada com base no lucro presumido, estará sujeita a contribuir para a Cofins.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011 e 2012

SUSPENSÃO DA ISENÇÃO. LUCRO PRESUMIDO. *É cabível a exigência do imposto de renda apurado de ofício sobre o lucro presumido, quando a instituição constituída sob a forma de Fundação de direito privado teve sua isenção suspensa e optou por tal forma de tributação.*

A recorrente foi intimada da decisão em 02 de maio de 2016 (fl. 3.540), apresentando em 24 de maio de 2016 (fl. 3.541) recurso voluntário de fls. 3.542-3.548, reafirmando, em resumo, os termos de sua de sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e assinado por procurador devidamente habilitado. Preenchidos os demais pressupostos de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

2 RECURSO VOLUNTÁRIO

2.1 IMUNIDADE

Aduz a recorrente que seria imune à incidência de IRPJ, não sendo o caso de suspensão de isenção.

Pois bem, em julgamento recente da 1ª Turma da Câmara Superior (Acórdão 9101-002.810, sessão de 10 de maio de 2017), aquele colegiado firmou o entendimento unânime de que, em princípio, as fundações de apoio que orbitam em torno das universidades gozam de imunidade tributária. Destaco passagens do voto condutor do aresto, de lavra da ilustre Conselheira Adriana Gomes Rêgo:

A imunidade em voga está disciplinada, como dito, pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal de 1988:

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

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

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

[...]

Como se vê, as instituições indicadas no texto constitucional fazem jus à imunidade sobre impostos que eventualmente recaiam sobre as rendas, patrimônio e serviços diretamente relacionados aos seus fins institucionais, atendidos os requisitos da lei.

Os requisitos a que se refere o comando constitucional são aqueles previstos no art. 14, do Código Tributário Nacional:

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

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

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

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

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

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

[...]

A primeira acusação feita contra a entidade pela auditoria fiscal diz respeito à sua própria natureza. Nesse sentido, a entidade não faria jus ao benefício da imunidade porque sequer poderia ser considerada como instituição de ensino, haja vista que seus estatutos não prevêem atividades relacionadas ao ensino, e a interessada não teria ministrado, no período objeto da auditoria, essa atividade.

De acordo com seu estatuto, a Fundação de Desenvolvimento da Pesquisa FUNDEP, é entidade de direito privado, sem fins lucrativos, com autonomia administrativa e financeira, cujos objetivos se encontram descritos no art. 5º de seus estatutos:

[...]

Entendo, contudo, que, por tratar-se de uma Fundação que "orbita" em função da UFMG, com o objetivo de propiciar à UFMG o pleno atendimento de suas finalidades, todas as atividades acima descritas relacionam-se, intrinsecamente, à atividade de educação e, esse fato, de forma isolada, não implica na suspensão do benefício da imunidade.

Explico:

A primeira controvérsia dos autos diz respeito ao que seriam "instituições de educação" e sua natureza jurídica.

O termo “instituições”, de fato, é um tanto vago e somente pode ser analisado com seu predicado “educação”. De acordo com a obra de Elisabeth Nazar Carrazza¹:

Quer se trate de uma sociedade, uma associação ou uma fundação, a instituição – não importa a forma jurídica específica – deve colimar a prestação de serviços educacionais ou de assistência social, sem intuito de lucro e com o cumprimento integral dos requisitos arrolados no art. 14 do Código Tributário Nacional.

Em razão disto, Misabel Abreu Machado Derzi² afirma que a entidade que presta atividade educacional poderá ter natureza jurídica de associações, sociedades (simples e empresárias), fundações. Nesse sentido:

Quer se trate de uma sociedade, uma associação ou uma fundação, a instituição – não importa a forma jurídica específica – deve colimar a prestação de serviços educacionais ou de assistência social, sem intuito de lucro e com o cumprimento integral dos requisitos arrolados no art. 14 do Código Tributário Nacional.

Assim, pode-se afirmar que as fundações de apoio às Universidades são abrangidas pela imunidade tributária desde que atendam integralmente os requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional, e isto porque são submetidas à obediência do princípio de indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão, exigências do artigo 207, da Carta Magna:

Art. 207. As universidades gozam de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, e obedecerão ao princípio de indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão.

§ 1º É facultado às universidades admitir professores, técnicos e cientistas estrangeiros, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 11, de 1996)

*§ 2º **O disposto neste artigo aplica-se às instituições de pesquisa científica e tecnológica.** (Incluído pela Emenda Constitucional nº 11, de 1996) [grifos apostos no voto]*

As Fundações de apoio às Universidades Federais têm o seu relacionamento disciplinado pela Lei nº 8.958/94, registradas e credenciadas nos Ministérios da Educação e do Desporto MEC e da Ciência e Tecnologia MCT. São desobrigadas a Licitações Públicas com observância à Lei nº 8.666/93 e legislação posterior, sujeitas ao controle interno de suas Universidades, ao controle externo do Tribunal de Contas da União e também à fiscalização do Ministério Público.

Além disso, devem ser reconhecidas de utilidade pública e não se desviar de suas funções institucionais e atividades educacionais das Universidades instituidoras.

As fundações de apoio são umbilicalmente vinculadas às finalidades essenciais ou decorrentes das Universidades Públicas federais, estaduais e municipais que as

¹ CARRAZA, Elisabeth Nazar, IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO, in Revista de Direito Tributário - RDT - São Paulo: Revista dos Tribunais, Ano 13, nº 3, 1989, p. 169.

² DERZI, Misabel Abreu Machado (notas atualizadas), LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR, Aliomar Baleeiro, 8ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 532.

instituíram e mantêm. Assim, recebem, por extensão, a imunidade tributária recíproca, prevista no artigo 150, a, parágrafo 2º, da Lei Maior. Observe-se o que diz o art. 208, da Constituição Federal:

Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de:

[...]

V - acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um;

Portanto, o simples fato de se constituir em uma fundação, e não uma instituição, como acusou a auditoria fiscal, não é mácula a prejudicar o gozo de imunidade.

Como visto, o art. 150, IV, "c" da Constituição Federal condiciona a imunidade das instituições de educação à ausência de fins lucrativos. O conceito de instituição sem fim lucrativo foi bem definido por Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto: "É instituição sem fins lucrativos toda entidade que não tenha por objetivo distribuir os seus resultados, nem o de fazer retornar seu patrimônio às pessoas que a instituíram"³.

Ao contrário do que afirma a Recorrente, não encontro, nos autos (inclusive processo apenso), nada que indique a instituição tenha distribuído resultados ou retornado seu patrimônio às pessoas que a instituíram.

[...]

Observa-se, assim, que Câmara Superior firmou o entendimento no sentido que as fundações de apoio, em princípio, gozam da imunidade tributária de que trata o art. 150, VI, "c", da Constituição Federal de 1988.

Ainda nesse sentido, outro excerto do voto condutor do aresto paradigma merece ser destacado:

Acusa, a auditoria, que as receitas auferidas pela FUNDEP provêm da prestação de serviço, ou seja, do desenvolvimento de uma atividade econômica, mercantilista, sujeita à concorrência de mercado, e não da contribuição de seus instituidores e suas atividades beneficiam as entidades com as quais firma seus contratos e não os necessitados em geral.

[...]

Analisando o estatuto da fundação em questão, e os atos por ela praticados, concluiu a ilustre Conselheira Relatora:

É que não se vislumbra objeção a que a fundação cobre pelos serviços de pesquisa que presta a interessados de fora do núcleo universitário, desde que os frutos obtidos com tais serviços sejam revertidos de forma integral para a UFMG ou para a própria FUNDEP.

³ BARRETO, Aires F., BARRETO, Paulo Ayres, IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS: LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR, São Paulo:Dialética, 1999, p.23

Contudo, chamo a atenção para passagem do voto já transcrita, mas, que por sua importância para o julgamento da presente lide, novamente reproduzo:

Entendo, contudo, que, por tratar-se de uma Fundação que "orbita" em função da UFMG, com o objetivo de propiciar à UFMG o pleno atendimento de suas finalidades, todas as atividades acima descritas relacionam-se, intrinsecamente, à atividade de educação e, esse fato, de forma isolada, não implica na suspensão do benefício da imunidade.

Retornando ao caso concreto, de antemão é importante destacar que, em princípio, não há distribuição de resultados, e os eventuais superávits, como no caso paradigma, também são aplicados integralmente em seus objetivos institucionais.

Convém, contudo, analisar os objetivos da FEPESE, conforme art. 4º de seu estatuto:

- *elaborar, coordenar, executar e apoiar projetos de pesquisa, ensino e extensão universitária e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico, preferencialmente no âmbito sócio-econômico e sempre em estreita colaboração com a Universidade Federal de Santa Catarina;*
- *promover cursos, seminários, palestras e outras atividades correlatas, do interesse da comunidade universitária e de outros segmentos da sociedade;*
- *participar e apoiar na elaboração e execução de projetos técnico-científicos, culturais, artísticos e desportivos, viabilizando os recursos financeiros necessários a sua execução e utilizando os benefícios fiscais facultados pela legislação;*
- *estimular e promover consultoria técnica de alto nível, programas de capacitação e prestação de serviços técnico especializados, no atendimento às solicitações de empresas, entidades, órgãos e instituições de natureza pública ou privada, nacionais ou estrangeiras, destacando, entre outros: planejamento, organização, execução e avaliação de programas e projetos de desenvolvimentos nas áreas social, econômica e jurídica: planejamento, organização, execução e avaliação de programas e projetos de gestão orçamentária e financeira: planejamento, organização execução e avaliação de programas e projetos de desenvolvimento institucional e de programas de qualificação e atualização profissional, com ênfase na melhoria da qualidade e competitividade de pessoas e organizações: estudos, pesquisas, consultorias e serviços técnicos especializados nas áreas social, econômica, jurídica e correlatas; planejamento de políticas de informática, modernização organizacional, desenvolvimento, implantação e manutenção de projetos de informatização e suporte a recursos computacionais: estudos, pesquisas e planejamento na aplicação da energia, em suas mais diversas formas;*
- *realizar recrutamento e seleção de pessoal, participando do processo, no todo ou em parte;*
- *propiciar, através de estágio, a complementação do ensino e da aprendizagem a serem planejados, executados, acompanhados e avaliados em conformidade com os currículos, programas e calendários escolares, a fim de se constituírem em instrumento prático, de aperfeiçoamento técnico-cultural, científico e de relacionamento humano;*

A parte controvertida diz respeito a “*estimular e promover consultoria técnica de alto nível, programas de capacitação e prestação de serviços técnico especializados, no atendimento às solicitações de empresas, entidades, órgãos e instituições de natureza pública ou privada, nacionais ou estrangeiras*”.

A questão posta é se realizar tais “consultorias de alto nível” seria uma atividade compatível com uma fundação de apoio, em especial no que diz respeito a ser uma atividade de pesquisa ou extensão.

A meu sentir, não.

A esse respeito, acompanho o entendimento firmado pelo e. Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em diversos julgados (acórdãos 1402-002.273 e 1402-00.033, por exemplo). Nesse último acórdão, tratava-se, inclusive, de fundação com atividades praticamente idênticas as desenvolvidas pela ora recorrente (FIECAFI - Fundação, Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras), sendo oportuno transcrever seu entendimento sobre o tema:

Sob esse prisma, pela natureza da principal atividade exercida pela recorrente, difícil enquadrá-la como instituição, muito menos como de educação. Nesse último aspecto, mesmo na visão de que a atividade educacional não esteja limitada apenas àquelas de caráter estritamente didático, como afirma Aliomar Baleeiro, não vislumbro de que maneira a amplitude conceitual poderia envolver a prestação de serviços de consultoria a empresas privadas, como é o caso, sem vínculo direto com a prática educacional.

Não se discute a importância da atividade exercida pela FIECAFI. Potencialmente, trata-se de uma organização com altíssimo nível de expertise a ser direcionado ao aprimoramento educacional na sua área de atuação.

Por outro lado, é inegável que atividade por ela exercida tem natureza econômica e mercantilista, regida por normas aplicáveis a empreendimentos privados. Afinal, nada impede que outras pessoas jurídicas de fins lucrativos, empresas de auditoria contábil por exemplo, ofereçam esses mesmos serviços aos clientes nos moldes da recorrente. Portanto, a FIECAFI não supre uma omissão estatal, não age complementarmente ao Estado e, pode-se dizer, não tem função social na literalidade desse termo.

Do exposto, no que se refere à imunidade constitucional penso que a recorrente não é instituição de educação enquadrada no art. 150, da Carta Magna e, nessas condições, independentemente do cumprimento de qualquer requisito deve ter seu resultado apurado como as demais pessoas jurídicas.

Pois bem, ocorre que a unidade de origem acabou por emitir ato que suspendeu a isenção do contribuinte, e não sua imunidade.

Tal erro poderia ensejar o cancelamento da exigência por vício formal, como ocorrido, por exemplo, no acórdão 1103-000.952.

Contudo, a notificação que precedeu a suspensão da isenção tece considerações sobre o descumprimento pela recorrente dos requisitos estabelecidos no art. 15, da Lei nº 9.532/97, em especial a suposta remuneração de dirigentes por serviços prestados,

repetindo, a rigor, o disposto no art. 14, do CTN e art. 12, da Lei nº 9.532/97 para o gozo da imunidade perante os impostos.

Nesse sentido, se a decisão que declara nulo determinado procedimento necessita apontar os atos alcançados, e esta deve determinar as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo, nos termos do § 2º do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não faria sentido repetir o ato para refazer exatamente o que já fora elaborado no presente procedimento, em especial porque o contribuinte discorreu em todas suas peças de defesa o porquê entende não ter havido remuneração de seus dirigentes por serviços prestados.

Desse modo, deixo de declarar a nulidade do procedimento em razão de qualquer prejuízo por parte da recorrente, em especial no que tange ao pleno exercício de seu direito de defesa.

2.2 DOS DEMAIS REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DA IMUNIDADE/ISENÇÃO

Para a FEPESE para poder gozar da imunidade tributária deveria atender o disposto nos artigos 12, §§ 2º e 3º, 13, 14 da Lei 9.532/97 (se fosse o caso de isenção, o § 3º do art. 15 desse mesmo diploma legal remete às disposições do art. 12):

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

[...]

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

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015)*
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;*
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;*
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;*
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;*
- f) 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;*

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.

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

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

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

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

§ 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.

[...]

A despeito das conclusões anteriores sobre a impossibilidade de a recorrente estar acobertada pela imunidade, há nos autos prova evidente de que ao menos um de seus dirigentes foi beneficiado por meio de remuneração indireta.

Embora a recorrente alegue que seja possível remunerar os dirigentes por funções que não sejam a de dirigente, na realidade, o § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1995, é taxativo ao dispor que não se pode remunerar por qualquer forma os serviços prestados pelos dirigentes da entidade, e, mesmo na redação dada posteriormente aos fatos geradores objeto do presente litígio, a possibilidade de remuneração se limitaria justamente na gestão executiva da entidade, o que não foi o caso dos autos.

E o fato de haver tal pagamento a seus dirigentes, por serviços prestados à recorrente fora do âmbito da direção executiva, é incontroverso, pois a própria FEPESE reconhece sua ocorrência.

É importante ressaltar que, em que pese oficialmente a recorrente não ter distribuído lucro a seus dirigentes, constatou-se que nos anos de 2010 a 2012 foram realizados

pagamentos a seu presidente Sr. Guilherme Júlio da Silva e a outros dois dirigentes da entidade, Sr. Ernesto Fernando Rodrigues Vicente e Sr. Erves Ducati, ambos com dedicação exclusiva junto à Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC.

Além dos dirigentes supracitados, a fiscalização detectou que a FEPESE subcontratou, nas datas de 10/05/2012, 11/05/2012, 15/05/2012 e 03/06/2012, a empresa Rodrigo de Linhares & Advogados Associados S/C, sendo que o Prof. João Nilo Linhares (sócio da empresa), foi dirigente da FEPESE até 02/05/2012.

E os argumentos da recorrente de que o Prof. João Nilo Linhares teria se desligado de FEPESE em 02/05/2012 mostra-se irrelevante em razão de a autoridade fiscal ter demonstrado que o pagamento realizado em 20/11/2012 referia-se a concurso para a prefeitura de Brusque cujo projeto teria sido encerrado em 12/02/2011. A respeito da afirmação da recorrente de que o pagamento se referiria a outro contrato, firmado em 03/07/2012, trata-se de mera alegação sem qualquer comprovação. Como bem salientou a autoridade fiscal autuante,

Tem-se assim, um contrato firmado logo após a saída de um de seus instituidores que estava no quadro de dirigentes e o pagamento por um suposto serviço contratado para um projeto que já estava encerrado.

Desse modo, mostra-se absolutamente equivocada a argumentação da recorrente no sentido de que não haveria provas de que houve pagamentos diretamente a seus dirigentes. A comprovação de que houve pagamentos realizados a empresas em nome de seus dirigentes é prova mais do que suficiente da distribuição de lucros da entidade, o que, por si só, já justifica a suspensão da imunidade da recorrente.

Em que pese a pouca importância para o caso, no que diz respeito ao pleito da contribuinte de ver aplicada retroativamente a Lei nº 13.151, de 2015, ou mesmo a Lei nº 12.868, de 2013, que alteraram os requisitos relacionados à remuneração de dirigentes tratados pela Lei nº 9.532, de 1997, transcrevo o brilhante voto da e. Conselheira Adriana Gomes Rêgo no acórdão 9101-002.810:

No que diz respeito ao pleito da contribuinte de ver aplicada retroativamente a Lei nº 13.151, de 2015, ou mesmo a Lei nº 12.868, de 2013, que alteraram os requisitos relacionados à remuneração de dirigentes tratados pela Lei nº 9.532, de 1997, cumpre inicialmente analisar se a hipótese se subsume ao que dispõe o art. 106, do CTN, que ora transcrevo, negritando a alínea “a”, citada pela contribuinte:

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
I em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II 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.

Ocorre que o art. 106 do CTN é inspirado no direito penal, sendo destinado, por conseguinte, a sanções. Nesse sentido transcreve-se as observações de Luciano Amaro: [...]

Como se pode verificar, em nenhum momento o autor trata o citado dispositivo como retroagindo para dispensar o recolhimento de tributos.

No mesmo sentido se verifica a interpretação dada por Leandro Paulsen, quando exemplifica a hipótese de que trata a alínea “a” do inciso II do art. 106, nos seguintes termos:

Revogação da cominação da multa. Basta que não haja mais cominação de multa para o ato. Não sendo mais considerado infração, não implicará punição.⁴

Ou seja, o exemplo de aplicação do citado dispositivo seria para os casos em que a uma sanção deixou de existir, até porque a alínea “c” só diz respeito a reduções de penalidades.

Pesquisando a jurisprudência dos tribunais superiores, constata-se que no RESP 102163/SP, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009, o relator Ministro Luiz Fux, assim se manifestou:

A irretroatividade da Lei 10.034/2000, que excluiu as pessoas jurídicas dedicadas às atividades de creche, pré-escola e ensino fundamental das restrições à opção pelo SIMPLES, impostas pelo artigo 9º, da Lei n.º 9.317/96, restou sedimentada pelas Turmas de Direito Público desta Corte consolidaram o entendimento da irretroatividade da Lei uma vez inexistente a subsunção a quaisquer das hipóteses previstas no artigo 106, do CTN, verbis:

O precedente com a análise original é o RESP 721.675, no qual o Ministro Castro Meira diz que a opção pelo Simples à época em que não era permitida ensejou falta de recolhimento de tributo, que não pode ser dispensado pela aplicação do art. 106:

Nesses julgados, consignou-se que a Lei n.º 10.637/02 ao permitir às agências de viagem e turismo a opção pelo SIMPLES deveria retroagir “a teor dos incisos do art. 106, do CTN, porquanto referido diploma autoriza a retrooperância da Lex mitior”.

Analizando a questão, ousou divergir de tal posicionamento. É cediço que, em regra, aplica-se o princípio da irretroatividade das leis. No Direito Tributário, o art. 106 do CTN traz as hipóteses excepcionais em que a lei poderá ser aplicada a ato ou fato pretérito, consoante se infere de sua redação, a seguir transcrita:

[Transcrição do art. 106 do CTN]

Da leitura de seus incisos, não se verifica a possibilidade de retroação da lei pela mera existência de regra mais benéfica ao contribuinte.

Em verdade, o primeiro inciso alude à lei expressamente interpretativa, o que não é o caso.

Já o segundo inciso, subdividido em alíneas, estabelece quando a lei pode retrooperar para atingir atos não definitivamente julgados. A hipótese dos

⁴ PAULSEN, Leandro. DIREITO TRIBUTÁRIO: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 871.

autos não se enquadra, mais uma vez, nas alíneas desse inciso.

Explica-se. O art. 9º, inciso XIII, da Lei n.º 9.317/96 vigente no momento em que a recorrida passou a ser optante do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte SIMPLES, tem a seguinte redação:

[Transcrição do art. 9º da Lei nº 9.317, de 1996]

Vê-se, pois, que às pessoas jurídicas prestadoras de serviços profissionais de professor, como a recorrida, era vedado o acesso ao SIMPLES.

Entretanto, com o advento da Lei n.º 10.034/2000, as pessoas jurídicas dedicadas às atividades de creche, pré-escola e ensino fundamental foram excluídas das restrições impostas pelo art. 9º da Lei n.º 9.317/96, permitindo-se, portanto, as tais estabelecimentos de ensino, a partir da vigência da legislação novel, a opção pelo SIMPLES. Eis, in verbis, a dicção do art. 1º da referida lei:

"Art. 1º. Ficam excetuadas da restrição de que trata o inciso XIII do art. 9º da Lei n.º 9.317, de 5 de dezembro de 1996, as pessoas jurídicas que se dediquem às seguintes atividades: creches, pré-escolas e estabelecimentos de ensino fundamental."

Unicamente a título de informação, oportuno destacar que o dispositivo acima transcrito foi alterado pela Lei n.º 10.684/03.

Passou a vigorar com a seguinte redação:
"Art. 1º. Ficam excetuadas da restrição de que trata o inciso XIII do art. 9º da Lei n.º 9.317, de 5 de dezembro de 1996, as pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às seguintes atividades:

I – creches e pré-escolas;

II – estabelecimentos de ensino fundamental;

III – centros de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga;

IV – agências lotéricas;

V – agências terceirizadas de correios;

VI – vetado

VII – vetado".

Como se vê, a nova legislação simplesmente permitiu às pessoas jurídicas dedicadas às atividades de creche, pré-escola e ensino fundamental o acesso ao SIMPLES.

Ocorre que como essa abertura não envolve matéria de infração ou de penalidade, resta afastada a possibilidade de retroação com esteio nas letras "a" e "c" do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional-CTN.

Quanto à alínea "b", leitura perfunctória até poderia levar ao entendimento de que o art. 1º da Lei n.º 10.037/2000 poderia retroagir. Contudo, o exame detido da parte final da regra impossibilita conclusão

dessa monta, pois o fato de o recorrido ter optado pelo SIMPLES, quando não era permitido, implicou certamente falta de pagamento de tributo na forma como era devido à época.

Assim, o aresto hostilizado merece reparo. Somente a partir da vigência da Lei n.º 10.034/00, e se dedicada às atividades de creche, pré-escola e ensino fundamental, a recorrida teve o direito de optar pelo SIMPLES, não podendo a norma em comento retroagir para alcançar atos ou fatos pretéritos.

No precedente AgRg no RESP 1043154, o voto do Min. Humberto Martins é mais enfático no sentido de que a lei não pode retroagir para conceder isenção, haja vista que disto resultaria dispensa de tributo:

A Lei n. 10.684/2003 retirou da exclusão as creches, pré-escolas e estabelecimentos de ensino fundamental, possibilitando sua adesão ao SIMPLES.

In casu, conforme consta do voto condutor do acórdão recorrido, a recorrida dedica-se à prestação de serviços de ensino fundamental (fl. 241), atividade contemplada na exceção prevista nos referidos diplomas legais. Ocorre que a jurisprudência dominante nas Turmas que compõem a Seção de Direito Público deste Tribunal firmou-se no sentido de que o direito à opção pelo SIMPLES, com fundamento na legislação superveniente, somente pode ser exercido a partir da vigência de tal legislação. Nesse sentido:

[...]

O art. 106 do Código Tributário Nacional confirma este entendimento pois, se ele veda a retroatividade do gênero lei tributária, da qual a lei isentiva é espécie, para afastar o pagamento de tributo, conseqüentemente, impede também sua retroação para a não-realização do fato jurídico tributário, que antecedente lógico daquele.

Não há no CTN regra relativa à isenção dispondo sobre sua retroatividade, e, como tal instituto deve ser interpretado literalmente (art. 111, inciso II, do CTN), não se pode inferir sua retroação.

Nesse sentido, a ementa de julgado proferido em discussão idêntica à dos autos:

"TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS LEI 10.750/00 ISENÇÃO RETROATIVIDADE IMPOSSIBILIDADE.

1. A regra basilar em tema de direito intertemporal é expressa na máxima tempus regit actum. Assim, o fato gerador, com os seus consectários, regese pela lei vigente à época de sua ocorrência.

2. O Imposto de Transmissão tem como fato gerador, in casu, a transmissão causa mortis da propriedade, que no direito brasileiro coincide com a morte, por força do direito de sucessão.

3. Ocorrido o fato gerador do tributo anteriormente à vigência da lei que veicula isenção, inviável a aplicação retroativa, porquanto, in casu, não se trata

de norma de caráter interpretativo ou obrigação gerada por infração (art. 106 do CTN).

4. Tratando-se de norma concessiva de exoneração tributária, sua interpretação é restritiva (art. 111, III do CTN), observada a necessária segurança jurídica que opera pro et contra o Estado. Inteligência do art. 106 do CTN. 3. Recurso provido."

(REsp 464.419/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15.5.2003, DJ 2.6.2003.)

Ante o exposto, não tendo o agravante trazido qualquer argumento que pudesse infirmar a decisão agravada, nego provimento ao agravo regimental.

No REsp 853217 / RS, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, julgado em 09/09/2008 (DJe 07/10/2008), o STJ não admitiu a aplicação retroativa de norma tributária porque resultaria em dispensa de tributo, havendo a ministra consignado que em razão de a hipótese não ser uma penalidade, não se subsumia ao disposto no art. 106, II, "a", do CTN, conforme negritei:

TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – RESERVA DE REAVALIAÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE – ART. 382, § 3º, DO RIR/94 – ART. 106 DO CTN – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI 9.959/2000: IMPOSSIBILIDADE – VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC: INEXISTÊNCIA.

1. O Tribunal de origem analisou suficientemente todas as questões tidas por omissas, o que afasta a alegação de ofensa ao art. 535 do CPC.

2. Acórdão recorrido que estabeleceu como premissa que o Fisco procedeu com estrita obediência à norma legal. Por isso, a constatação de desrespeito ao art. 148 do CTN encontra óbice na Súmula 7/STJ.

3. Hipótese em que o Fisco efetuou o lançamento de ofício pela falta de adição do lucro líquido para efeito de determinação do lucro real no exato valor da Reserva de Reavaliação, considerada integralmente realizada porque a reavaliação dos ativos da empresa não se encontrava amparada por laudo, nos termos da lei (art. 382 do RIR/94 c/c art. 8º da Lei 6.404/76).

4. A reavaliação de bens do ativo fixo é uma faculdade e permite, como consequência, o diferimento da tributação sobre o valor não realizado.

5. A Lei 9.959/2000, apesar de mais benéfica ao contribuinte, pois alterou a lei anterior no que se refere ao momento em que a reserva de reavaliação de bens será computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, não pode ser aplicada retroativamente, com amparo no art. 106, II, do CTN porque:

a) se a empresa, para fazer jus ao diferimento do imposto, no momento oportuno, deixou de atender aos requisitos legais (apresentação de laudos de avaliação como exigido na legislação vigente), não se constitui penalidade a tributação desde logo, como

autorizado pelo art. 382, § 3º, do RIR/94 não configurada a hipótese da alínea "a" do inciso II do art. 106 do CTN; e b) o descumprimento da sistemática que garantia à empresa o diferimento da tributação importou em recolhimento do imposto a menor e, por isso, não configurada a hipótese da alínea "b" do inciso II do art. 106 do CTN.

6. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, não provido.

Por todos esses fundamentos, é de se entender que as alterações promovidas pela Lei nº 13.151, de 2015, ou mesmo pela Lei nº 12.868, de 2013, só têm efeito para os fatos geradores ocorridos após as respectivas publicações.

Tem-se, então, que é legítima a suspensão da imunidade com base no art. 14, § 1º, do CTN, já que tal conduta ofende, a um só tempo, o art. 12, § 2º, "a", da Lei nº 9.532/97 e o art. 14, I, do CTN.

Mantida a suspensão, ainda que por um único fundamento, deveriam, em princípio, ser mantidos os lançamentos.

2.2 DO LANÇAMENTO

A recorrente questiona a forma de apuração utilizada no lançamento, qual seja, o lucro presumido. Embora seus argumentos quanto à obrigatoriedade de apuração pelo lucro real com base no inciso IV do art. 14 da Lei nº 9.718, de 1998⁵, não lhe socorram porque tal dispositivo é dado a quem usufrui benefícios fiscais de isenção ou redução de imposto em razão de atividades incentivadas, e não de pessoas jurídicas sujeitas à imunidade ou isenção, o lançamento se mostra equivocado por outras razões.

Intimado a optar pela forma de tributação que melhor lhe conviesse, o contribuinte manifestou o interesse em ser tributado com base no lucro presumido, forma utilizada pela autoridade fiscal na formalização da exigência.

Ocorre que a norma vigente exige o efetivo pagamento de imposto de renda para fins de opção pelo lucro presumido. Veja-se a redação do art. 26 da Lei nº 9.430, de 1996⁶:

⁵ Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:
[...]

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

⁶ Base legal de parte do art. 516 do Decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99, assim vazado:

Art. 516. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a vinte e quatro milhões de reais, ou a dois milhões de reais multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13).

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 1º).

[...]

§ 3º A pessoa jurídica que não esteja obrigada à tributação pelo lucro real (art. 246), poderá optar pela tributação com base no lucro presumido.

§ 4º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 26, § 1º).

Art. 26. A opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.

§ 1º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

Entendo que uma mera manifestação de vontade não pode suprir a ausência de pagamento, única hipótese literal prevista para tributação com base no lucro presumido.

Nesse cenário, a meu juízo, deveria prevalecer a regra geral de apuração trimestral do lucro real, a teor do que dispõem os artigos 220 e 222 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, transcritos a seguir:

Art. 220. O imposto será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias de 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

Art. 222. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto e adicional, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

Parágrafo único. A opção será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade, observado o disposto no art. 232 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 3º, parágrafo único).

Conforme se observa, a regra geral de apuração do IRPJ (e, conseqüentemente, da CSLL) seja apuração do lucro real e em bases trimestrais. Isso porque o lucro presumido é uma mera opção de forma de tributação, e ainda inacessível a inúmeras pessoas jurídicas obrigadas a tributação com base no lucro real, quer pela receita bruta auferida no ano anterior, quer pela atividade desenvolvida ou em outras hipóteses previstas no art. 14 da Lei nº 9.718, de 1998⁷, com a redação vigente à época dos fatos geradores objeto do lançamento em litígio. O lucro arbitrado, por sua vez, não se trata de possibilidade de opção por parte da pessoa jurídica, mas sim da ocorrência de alguma das hipóteses expressamente previstas em lei⁸.

⁷ Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

⁸ Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

No caso em exame, resta evidente que a recorrente não fez opção pelo lucro presumido, na forma do § 1º, do art. 26, da Lei nº 9.430, de 1996. Também, a opção pela tributação pelo Lucro Real Anual, com o pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, estabelecida no art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, não foi manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade, na forma do art. 3º da mesma Lei.

Portanto, há de se concluir que, para os anos-calendário objeto da autuação, recorrente estava sujeita à regra geral de tributação, ou seja, lucro real trimestral. Assim, de acordo com a legislação de regência, o IRPJ deveria ter sido calculado com base nessa forma de tributação, desde que a pessoa jurídica tivesse cumprido as exigências legais estabelecidas para tal, de forma que permitisse a autoridade fiscal apurar o lucro real trimestral. Se não fosse possível a determinação do lucro real trimestral em face da ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 530 do RIR/1999 (art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995), o lançamento deveria ter sido efetuado com base no lucro arbitrado.

Diante do exposto, o lançamento do IRPJ, e, por consequência, da CSLL, com base no lucro presumido, não pode prosperar por falta de sustentação legal.

Tal entendimento não é inédito, conforme se observa no acórdão 1402-001.415, cuja ementa transcreve-se parcialmente a seguir:

LUCRO REAL. REGRA GERAL. APURAÇÃO TRIMESTRAL. PRETENSÃO DE APURAÇÃO ANUAL SEM OBSERVÂNCIA DAS SITUAÇÕES PREVISTAS EM LEI. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do artigo 220, do Regulamento do Imposto de Renda, a regra geral é a exigência do imposto de renda por período de apuração trimestral. Para que o critério temporal passe de trimestral para anual é necessário expressa manifestação do sujeito passivo, acompanhada do pagamento das estimativas, conforme previstos nos artigos 222, parágrafo único do Regulamento do Imposto de Renda. Em não havendo manifestação de opção pelo lucro real anual, acompanhado do recolhimento de estimativas, prevalece a regra geral de

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não manter escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI - o contribuinte não apresentar os arquivos ou sistemas na forma e prazo previstos nos arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

VII - o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

apuração trimestral, sendo incabível, nestas situações, a exigência de imposto de renda de forma anual.

No mesmo sentido também há inúmeros outros precedentes desta Corte Administrativa, entre os quais destaco os seguintes:

IMUNIDADE. SUSPENSÃO. ERRO NO LANÇAMENTO FISCAL. BASE DE CÁLCULO. LUCRO REAL ANUAL. NULIDADE.

O artigo 3º da Lei nº 9.430/96 prescreve que a opção pelo contribuinte quanto à apuração pelo lucro real anual se dá com o pagamento do tributo correspondente ao mês de janeiro do ano calendário. No caso em análise o contribuinte declarou ser imune. Portanto, deveria o fisco apurar o IRPJ e a CSLL do ano de 1998 com base no lucro real trimestral. Não fazendo dessa forma incorre em nulidade o lançamento por erro na base de cálculo. Recurso conhecido e provido. (Acórdão 1201-001.166, por unanimidade de votos, sessão de 04 de março de 2015, Relator Conselheiro Rafael Vidal de Araújo)

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FORMA DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Quando o contribuinte não faz opção pela tributação com base no Lucro Presumido, nem pelo Lucro Real anual, nas formas prescritas na legislação fiscal, cumpre efetuar o lançamento de ofício com base no Lucro Real Trimestral, ou com base no Lucro Arbitrado, dependendo do caso. (Acórdão 1302-00.820, por unanimidade de votos, sessão de 31 de janeiro de 2012, Relator Conselheiro Marcos Rodrigues Mello)

Logo, entendo que a exigência - formalizada em desacordo com os artigos 220, 222 e 516 do RIR/99 - não deve prevalecer, até mesmo por infringência ao art. 142 do CTN, devendo ser anulada por vício material, não se aplicando o disposto no art. 173, II, do CTN.

PIS E COFINS

Em primeiro lugar, não constam dos autos qualquer ato de suspensão de isenção/imunidade da recorrente, o que, por si só, já implicaria o cancelamento da exigência.

De toda forma, no que se refere à eventual isenção, cabe preliminarmente estabelecer a natureza jurídica da interessada perante a legislação tributária.

Nessa questão, a recorrente foi desqualificada como instituição de educação pela autoridade fiscal. Também é fato incontroverso que a recorrente está organizada sob a forma de fundação de direito privado.

No que se refere a PIS e à Cofins, a MP nº 2.158-35/2001 estabeleceu (destaques acrescidos) :

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;

[...]

*VIII - **fundações de direito privado** e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;*

[...]

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

[.....]

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

O Decreto nº 4.524/2002 que regulamenta as contribuições ao PIS e à Cofins caminhou na mesma direção:

Art. 9º São contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários as seguintes entidades (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13):

[...]

III - instituições de educação e de assistência social que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997;

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, que preencham as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

[...]

*VIII - **fundações de direito privado**;*

[...]

Art. 46. As entidades relacionadas no art. 9º deste Decreto (Constituição Federal, art. 195, § 7º, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13, art. 14, inciso X, e art. 17):

I - não contribuem para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento; e

II - são isentas da Cofins com relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

Parágrafo único. Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de

Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

Vê-se que as fundações de direito privado recolhem o PIS com base na folha de salários e são isentas da Cofins em relação às receitas próprias sem que para o gozo dessas prerrogativas tenham que cumprir qualquer condição.

No Termo de Verificação Fiscal não há qualquer menção específica sobre o porquê da lavratura dos autos de infração de PIS e de Cofins. Na decisão recorrida, tratou-se tais exigências como mero reflexo da suspensão de isenção de IRPJ e de CSLL.

Ainda que de modo implícito, o posicionamento contém algumas impropriedades, pois o art. 12 da Lei nº 9.532/97 trata especificamente da imunidade das instituições de educação e beneficentes de assistência social perante os impostos; e o art. 15 da mesma lei estabelece requisitos para o gozo da isenção das instituições ali mencionadas exclusivamente perante o IRPJ e a CSLL. Não são aplicáveis ao PIS, tampouco a Cofins.

Destarte, lembrando que a interessada foi desqualificada como instituição de educação pela autoridade fiscal - entendimento este corroborado por este relator - o que a meu ver afasta as discussões quanto à imunidade tributária, inexistente qualquer óbice à aplicação do inciso VII, do art. 13, da MP nº 2.158-35/2001 (inciso VIII, do art. 9º do Decreto nº 4524/2002) ao caso consolido meu entendimento no sentido de que a recorrente tem direito ao pagamento do PIS com base na folha de salários.

Ainda com relação ao PIS, cabe um derradeiro esclarecimento.

O *caput* do art. 15, da Lei nº 9.532/97 tem a seguinte redação:

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.

Vê-se que as fundações de direito privado, como é o caso da interessada, não estão nominalmente citadas no dispositivo em questão. Entretanto, o Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda) ao tratar das imunidades, isenções e não incidências do IRPJ coloca as fundações dentro da Subseção onde está o art. 174 daquele Regulamento, baseado literalmente no art. 15 da Lei nº 9.532/97, supra transcrito.

Foi com base na inclusão feita pelo Decreto nº 3.000/99, nos moldes da transcrição supra, que a autoridade fiscal desenvolveu o procedimento de verificação do cumprimento dos requisitos para o gozo da isenção frente ao IRPJ e à CSLL.

Entretanto, diversamente do Decreto nº 3.000/99, a legislação que tratou do PIS e da Cofins não incluiu as fundações de direito privado no rol daquelas "*instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art 15, da Lei nº 9.532, de 1997.*"

Tal circunstância não afeta o presente julgamento pois tanto as fundações (inciso VIII, do art. 13, da MP 2158-35/2001) como as instituições de caráter filantrópico,

Processo nº 11516.721701/2015-87
Acórdão n.º **1301-002.653**

S1-C3T1
Fl. 3.869

recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15, da Lei nº 9.532, de 1997 (inciso IV do art. 13, da MP 2158-35/2001) pagam o PIS com base na folha de salários e são isentas da Cofins em relação às atividades próprias.

Na mesma linha, as fundações de direito privado são isentas da Cofins em relação às receitas decorrentes das atividades próprias.

De todo o exposto, voto por dar provimento aos recursos e cancelar a exigência do PIS e da Cofins.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por manter os efeitos do Ato Declaratório Executivo (ADE) DRF/FNS nº 222/2015, e dar provimento ao recurso para cancelar integralmente a exigência.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto