



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.002362/2004-03
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-004.681 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de setembro de 2020
Recorrente ASSOCIAÇÃO DOS DIPLOMADOS DA FEA USP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

NULIDADE PARCIAL. INEXISTÊNCIA.

Não ocorreram as situações previstas nos incisos I e II do art. 59 do Decreto n.º 70/235/72 e suas alterações, de forma que não há nulidade. Outras irregularidades, incorreções ou omissões serão sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

SUSPENSÃO DA ISENÇÃO.

Correta a suspensão da isenção do IRPJ e da CSLL em face do não cumprimento de requisitos.

ISENÇÃO. ASSOCIAÇÃO CIVIL. PIS SOBRE O FATURAMENTO. PIS SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS.

Incide o PIS sobre o faturamento da entidade no período em que a isenção está suspensa; cabendo, todavia, deduzir os recolhimentos do PIS incidente sobre a folha de salários, no mesmo período.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para afastar a inclusão das receitas financeiras da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Morgado Rodrigues - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos André Soares Nogueira, Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Eduardo Morgado Rodrigues, Letícia Domingues Costa Braga, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente) e Nelso Kichel.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1401-004.681 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.002362/2004-03

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 2.024 a 2.067) interposto contra o Acórdão nº 16-18.928, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP (fls. 1.964 a 1.994), que, por unanimidade, julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada pela ora Recorrente, decisão esta consubstanciada na seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

NULIDADE PARCIAL. INEXISTÊNCIA.

Não ocorreram as situações previstas nos incisos I e II do art. 59 do Decreto n.º 70/235/72 e suas alterações, de forma que não há nulidade. Outras irregularidades, incorreções ou omissões serão sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo. _____

INCONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe à instância administrativa se manifestar a respeito, prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

SUSPENSÃO DA ISENÇÃO.

Correta a suspensão da isenção do IRPJ e da CSLL em face do não cumprimento de requisitos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL.

O prejuízo fiscal de 1999 deve ser compensado com o lucro real dos anos seguintes.

AUTO REFLEXO. COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DE CSLL.

O voto referente ao IRPJ aplica-se ao seu reflexo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

ISENÇÃO. ASSOCIAÇÃO CIVIL. PIS SOBRE O FATURAMENTO. PIS SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS.

~~Incide o PIS sobre o faturamento da entidade no período em que a isenção está suspensa, cabendo,~~ todavia, deduzir os recolhimentos do PIS incidente sobre a folha de salários, no mesmo período.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

ISENÇÃO. ASSOCIAÇÃO CIVIL. BASE DE CÁLCULO.

No período em que está suspensa a isenção, incide a COFINS sobre todo o faturamento da associação civil. No gozo da isenção, a COFINS não incide sobre as receitas da prestação dos serviços - para os quais a associação foi instituída -, colocados à disposição do grupo de pessoas a que se destina, sem fins lucrativos, bem como sobre as receitas de doações, contribuições, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contra-prestacional direto, destinadas ao seu custeio e desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Lançamento Procedente em Parte

Por sua precisão na descrição dos fatos que desembocaram no presente processo, peço licença para adotar e reproduzir os termos do relatório da decisão da DRJ de origem:

" O interessado - associação sem fins lucrativos - teve **suspensa a isenção** do **IRPJ, CSLL PIS e COFINS** nos termos do art. 32 da Lei n.º 9.430/96, em relação aos períodos-base de **1999 a 2002**, conforme processo de n.º 19515.000770/2004-12 (fls. 403 a 1.286), suspensão confirmada pelo Ato Declaratório Executivo (ADE) n.º 37/2004, cuja ciência foi dada em 16/06/2004 (fl. 1.000 - verso) e contra o qual foi apresentada impugnação, em 29/06/2004 (fls. 1.0001 a 1.044), por meio de suas advogadas (fls. 1.044 a 1.058). Em decorrência houve autuação, no IRPJ e na CSLL, em 25/10/2004, neste processo, de n.º 19515.002362/2004-03, no PIS, processo de n.º 19515.002360/2004-14, e na **COFINS**, processo de n.º 19515.002361/2004-51. Independentemente da suspensão da isenção, houve autuação na **COFINS**, no mesmo processo de n.º 19515.002361/2004-51, referente a fatos geradores dos anos-calendário de **2003 e 2004**. Conforme o § 9º do art. 32 da Lei n.º 9.430/96 foram juntados por anexação ao processo de IRPJ e CSLL os processos de **suspensão da isenção, PIS e COFINS**, pois os fatos e provas são á mesmos (fls. 1 a 1.829).

Para a autuação, o interessado optou pelo Lucro Real (fls. 100 e 113), tendo sido exigidos os seguintes créditos tributários totais, incluindo imposto ou contribuição, multas de 75% e juros de mora calculados até 30/09/2004:

- 1 - IRPJ e CSLL - **R\$ 846.923,85 (fls. 1 a 402);**
- 2 - PIS - **R\$ 320.006,36 (fls. 1.287 a 1.541);**
- 3 - **COFINS - R\$ 1.587.334,42 (fls. 1.542 a 1.829).**

NOTIFICAÇÃO FISCAL

SUSPENSÃO DA ISENÇÃO. IRPJ. CSLL. PIS. COFINS.

A Notificação Fiscal (fls. 85 a 94, 815 a 824, 1.292 a 1.301 e 1.547 a 1.556), cuja ciência deu-se em 08/04/2004, dá conta de que a ADIFEA se intitula isenta do IRPJ e desobrigada da CSLL, submetendo-se ao PIS na modalidade da Folha de Salários, nos moldes do inciso II, do art. 2º da Lei n.º 9.715/98, não tendo recolhido a COFINS nos períodos-base de 1999 a 2002.

A ação fiscal foi precedida por diligência para cumprir Mandado de Busca e Apreensão junto ao contribuinte, em 25/04/2003, conforme ordem da Justiça Federal do Paraná, cujo conteúdo, em parte, foi entregue à RFB, conforme cópia anexa, com autorização para copiar documentos apreendidos e instruir procedimentos administrativo-fiscais. Eis os fatos apurados para o Ministério Público Federal, a fim de subsidiar o procedimento criminal ali em andamento:

1 - o contribuinte foi contratado pela COPEL Distribuição S/A, CNPJ 04.368.898/0001-06, empresa de energia do Estado do Paraná, para prestar serviço de levantamento de créditos recuperáveis de ICMS nas aquisições de bens do Ativo Permanente, segundo contrato de 18.07.02;

2 - tal contratação se deu com dispensa de licitação, por "notório saber", de acordo com o art. 24 da Lei n.º 8.666/93;

3 - por este serviço, a ADIFEA emitiu Nota Fiscal de Serviços - Isento Série C n.º 196, com data de 12.09.02, no valor de R\$ 16.809.434,08, reportando, no seu corpo e no do recibo, a vinculação do preço à taxa de êxito prevista no contrato, cláusula 4 a, correspondente a 20% do ICMS recuperado, que foi de R\$ 84.047.170,42, informando, no corpo da Nota, que o serviço era isento do IRRF, com base no art. 174 do RIR199;

4 - consulta ao sistema DIRF, para o ano-calendário de 2002 mostra que, em setembro de 2002, quando recebeu esse valor da COPEL, a ADIFEA pagou -a título de remuneração por serviços prestados de natureza profissional por pessoa jurídica, código 1708- R\$ 16.607.667,38 à EMBRACON (Empresa Brasileira de Consultoria S/C Ltda, CNPJ 78.696.291/0001-91), estabelecida no Estado do Paraná, tendo pago à mesma, em 2002, mais de 20 milhões;

5 - a receita do serviço que a ADIFEA teria executado para a COPEL não foi reconhecida como receita tributável, conforme consta no corpo da Nota, por ser associação isenta de impostos.

Durante a diligência anterior a esta fiscalização, tentou-se reconstituir o talonário de Notas Fiscais, efetuando um cotejo entre as Notas Fiscais, o Livro de Registro de Notas Fiscais e os Depósitos (com base nos extratos do banco do Brasil), para apurar o movimento entre 1999 e 2002.

Por meio de intimações fiscais, em 07/08/03 e 03/09/03, cada Nota Fiscal de Serviços foi associada a cada valor creditado/depositado, o que permitiu a reconstituição do movimento na planilha "Notas Fiscais Emitidas Pela ADIFEA e os Depósitos destas Receitas", anexa a este termo.

Faltavam, todavia, informações, quanto aos depósitos de algumas receitas, quanto à falta de emissão de Notas para alguns clientes, bem como o esclarecimento do tipo de serviço prestado pela ADIFEA.

Para dirimir essas e outras dúvidas surgidas no exame preliminar do material apreendido - tais como: que tipo de serviço a ADIFEA vinha prestando?, poderia ela estar dispensada da emissão de Notas Fiscais?, havia terceirização de serviços para algumas empresas de consultoria, como Embrakon e Exitus, etc.? - circularizou-se para algumas pessoas jurídicas a seguir listadas, separando as Notas Fiscais das empresas de consultoria listadas na planilha anexa "Notas Fiscais das Empresas de Consultoria que foram terceirizadas pela ADIFEA":

1- CETESB COMPANHIA DE TECNOLOGIA DE SANEAMENTO AMBIENTAL;

2- PREFEITURA MUNICIPAL DE PAULÍNIA;

3- PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRÁS;

4- SERVIÇO DE APOIO AS MICRO E PEQ EMPRESAS DE SÃO PAULO;

5- PREF. MUNICIPAL DA ESTÂNCIA TURÍSTICA DE SÃO LUIZ DO PARAITINGA;

6- FRANCISCO MORATO PREFEITURA;

7- BIRIGÜI PREFEITURA;

8- MOTOROLA DO BRASIL LTDA.;

9- UNILEVER BRASIL LTDA.;

10- SOCIEDADE DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA E SANEAMENTO AS;

11 - LEME PREFEITURA;

12- SERVIÇO AUTÔNOMO DE ÁGUA E ESGOTO;

13 - PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTO ANDRÉ - não atendeu;

14- SOROCABA PREFEITURA MUNICIPAL;

15- MOGI DAS CRUZES PREFEITURA. . .

O contribuinte apresentou as DIPJ de 1999 a 2002, ao abrigo da isenção do IRPJ, apontando "Outras atividades associativas não especificadas anteriormente", CNAE-Fiscal de código 91.99-5/00, como atividade econômica principal.

Por meio destas DIPJ e por meio dos Livros Diário e Razão, foram obtidos os seguintes saldos finais:

	1999		2000		2001		2002	
RECEITAS	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%
Associados	25.125,24	9,95	21.195,00	5,30	18.975,00	2,86	17.025,00	0,08
Cursos	14.203,94	5,63	0,00	0,00	13.533,75	2,04	12.000,00	0,05
Desenvolv. de Projetos	213.086,00	84,40	378.858,57	94,70	631.872,42	95,10	22.365.545,26	99,87

Portanto, as Receitas com Desenvolvimento de Projetos foram de crescente relevância nesses anos, atingindo 99,87%, em 2002.

A partir do material apreendido e das notas fiscais emitidas e, principalmente da circularização com as empresas que negociaram com a ADIFEA, foi feita uma análise do tipo de serviço realizado para eventual enquadramento como "Desenvolvimento de Projetos". A análise completa das receitas destes projetos (Anexo I, às fls. 725 a 738) leva à conclusão de que os trabalhos de "Desenvolvimento de Projetos" referem-se, na realidade a serviços de consultoria e assessoria junto a órgãos públicos e a empresas.

A ADIFEA é contribuinte do ISS, tendo pedido - Proc. n.º 2001-0.118.674-2 - o reconhecimento de Imunidade/Isenção do ISS, solicitação que foi negada. A ADIFEA impetrou, então, Mandado de Segurança (Proc. n.º 355/053.02.05469-9) contra o ato do Secretário de Finanças do Município de São Paulo, sem sucesso, pois o juiz considerou que são desenvolvidas atividades outras além das alegadas no seu objeto social.

Ainda que a ADIFEA alegue ser associação, circunstância na qual se lastreia a isenção, verifica-se que a maior parte de suas receitas se origina da prestação de serviços de consultoria.

Além dessa atividade não constar do seu objeto social, sob o aspecto da renda, os serviços de assessoria ou consultoria se destacam como a atividade preponderante e a principal fonte geradora de recursos da associação.

Os serviços prestados à COPEL, seu principal cliente, foram contratados com dispensa de licitação e o objeto do contrato era o diagnóstico de créditos recuperáveis de ICMS, com levantamento, apuração e cálculos desses créditos, incluindo a orientação e efetiva atuação nos procedimentos de recuperação. Todos os detalhes estão no Anexo I.

A isenção não impede que as instituições auferam a renda necessária ao seu financiamento e à manutenção de suas atividades, porém-suas atividades hão que ter estreita relação com seus objetivos institucionais. Entretanto, conforme já demonstrado no Anexo I, a renda da ADIFEA é basicamente proveniente da prestação de consultoria e assessoria em gestão empresarial, atividade típica da

iniciativa privada e, sendo assim, não há razões para abrigá-la no âmbito da isenção pretendida.

O cotejo entre a DOAR e os dados escriturados no Livro Diário (Anexo II, fls. 739 a 743), entre 1999 e 2002, mostra quanto as receitas com consultoria representavam dos recursos auferidos e quanto os custos respectivos representavam das aplicações:

1- em 1999, as receitas, no valor de R\$ 213.086,00, representaram 80,77% dos recursos auferidos e seus custos, de R\$ 208.703,80, representaram 66,82% das aplicações;

2 - em 2000, as receitas, no valor de R\$ 378.858,57, representaram 94,70% dos recursos auferidos e seus custos, de R\$ 351.899,33, representaram 90,33% das aplicações;

3 - em 2001, as receitas, no valor de R\$ 631.872,42 - declaradas de forma errada na Linha 05 - Doações e Subvenções - representaram 94,54% dos recursos auferidos e seus custos, de R\$ 560.876,69, representaram 89,63% das aplicações;

4 - em 2002, as receitas, no valor de R\$ 22.365.545,26, representaram 99,57% dos recursos auferidos e seus custos, de R\$ 21.005.270,33, representaram 98,99% das aplicações.

Portanto, uma grande parte das receitas destinou-se ao custeio de serviços terceirizados, contratados pela ADIFEA e prestados por profissionais e empresas privadas para implementar a sua atividade de consultoria.

As principais empresa contratadas - de consultoria ou de informática - são:

Nome	CNPJ
Embracon - Empresa Brasileira de Consultoria S/C Ltda.	78.696.291/0001-91
Exitus Consultoria e Planejamento Tributário	36.772.713/0001-10
Mix Consultoria Pesquisa e Representações Ltda.	68.968.734/0001-00
Mérito Auditores Independentes	47.860.515/0001-25
MM Figueiredo Assessoria Representações S/C Ltda.	57.353.880/0001-05
Savanna Consultoria e Projetos S/C Ltda.	48.395.081/0001-00
Brasmarket Análise e Investigação de Mercado S/C Ltda.	49.875.610/0001-28
PCD Informática Ltda.	61.394.177/0001-04
Delta Auditores Associados S/C Ltda.	47.434.428/0001-06

A relação de todas contratadas pela ADIFEA está no Anexo III (Livro Razão — Projetos, às fls. 744 a 800). Algumas, como a Mix Consultoria Pesquisa e Representações, CNPJ 68.968.734/0001-00, foram contratadas pela ADIFEA, mas a pessoa responsável pela execução do serviço no cliente era o associado e representante legal da ADIFEA, José Paulo G. Hernandez, CPF 047.893.958-20, fato que sugere remuneração indireta dos dirigentes pelos serviços prestados através das citadas empresas.

Assim, o destino dos recursos contraria o requisito do § 30 do art. 15 e o inciso "h" do § 2º do art. 12, ambos da Lei n.º 9.532/97, da mesma forma que o inciso II do art. 14 do CTN, pois estes dispositivos determinam que os recursos sejam integralmente aplicados na manutenção dos objetivos institucionais.

Ainda que a ADIFEA vise realizar cursos de extensão universitária e pesquisa do ensino com recursos de informática aplicada, a proporção destes serviços é tímida em relação aos serviços de consultoria e assessoria empresarial, representando, na verdade, atividade secundária, quando deveria ser única.

Fica clara a sobreposição das atividades de natureza econômico-financeira às de natureza institucional, pois a ADIFEA busca serviços de profissionais e de empresas privadas do setor, no mercado, extrapolando os seus fins institucionais com as atividades de consultoria.

Examinando:

1 - os arts. 1º e 3º do Estatuto Social da ADIFEA;

2 - a legislação do IRPJ aplicável à isenção do IRPJ e CSLL (Lei n.º 9.532/97, arts. 12 a 15);

3 - a definição de ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS da Lei n.º 9.532/97, art. 12, § 3º com a redação do art. 10 da Lei n.º 9.718/98, qual seja:

“... a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine o resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento de seus objetivos institucionais”

4 - a ADIN n.º 1.802-3 - DJU 172-E, de 09/09/98, em que o STF, por unanimidade, deferiu em parte o pedido de medida cautelar e suspendeu a vigência do § 1º e da alínea "f" do § 2º do art. 12, do "caput" do art. 13, e do art. 14, todos da Lei n.º 9.532/97, até a decisão final da ação:

5 - os efeitos da medida cautelar em ADIN, que é de eficácia contra todos, com efeito "ex nunc", salvo se o Tribunal entender que se trata de eficácia retroativa, nos termos da Lei n.º 9.868/99, art. 11, § 1º;

Conclui-se ser aplicável a legislação anterior visto que não houve a expressa manifestação em sentido contrário, nos termos do § 2º da Lei n.º 9.868/99, ou seja, torna aplicável o art. 14 do CTN:

"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 LC n.º 104/2001)

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-dm

entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos."

A legislação do PIS/COFINS das entidades sem fins de lucro diz que:

1 - desde 10 de fevereiro de 1999, como regra, as entidades sem fins lucrativos, em relação às receitas próprias de sua atividade, são isentas da COFINS, considerando-se receitas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas dos associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

2 - o PIS também não incide sobre as receitas próprias destas entidades, devendo ser calculado com base na folha de salários, conforme a MP n.º 2.158-35/2001, arts. 13, inciso IV, e 14, inciso X; a base de cálculo do PIS/Pasep sobre a folha de salários mensal correspondente à remuneração paga, devida ou creditada a empregados, não integrando-a o salário família, o aviso prévio indenizado, o FGTS pago diretamente ao empregado na rescisão contratual e a indenização por dispensa, desde que dentro dos limites legais.

Assim, conclui-se que, em obediência ao § 10 do art. 32 da Lei n.º 9.430/96, a isenção deve ser suspensa, na forma do inciso I do art. 2º da Lei n.º 9.715/98, no período em tela, pois:

1 - a análise da atividade da ADIFEA, sob o aspecto da renda auferida e da aplicação dos recursos, bem como a natureza de sua atuação no contexto econômico mostra que ela:

a) não é uma associação civil que presta os serviços para os quais foi instituída e os coloca à disposição das pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, a que se refere o art. 15 da Lei n.º 9.532/97;

b) é, na prática, uma empresa de consultoria e assessoria empresarial disputando o mercado de forma desequilibrada com outras empresas privadas;

2 - esse desequilíbrio é acentuado, pois o inciso XIII do art. 24 da Lei n.º 8.666/93 dispensa de licitação a contratação, por órgãos públicos, de instituição nacional sem fins lucrativos, incumbida regimental ou estatutariamente da pesquisa, do ensino ou do desenvolvimento institucional, científico ou tecnológico, desde que esta detenha inquestionável reputação ético-profissional;

3 - ainda que não distribua lucros ou dividendos, a rentabilidade econômica se mostra presente em suas atividades na medida em que, para expandir a sua atuação, vai além dos limites acadêmicos, adquirindo serviços de empresas privadas do setor;

4 - a aplicação e a destinação dos recursos na aquisição de serviços privados de consultoria, finalidade diversa do seu objetivo social, contraria § 3º do art. 15 e o inciso "b" do § 2º do art. 12 da Lei n.º 9.532/97, da mesma forma que o inciso II do art. 14 do CTN, pois estes dispositivos determinam que os recursos sejam integralmente aplicados na manutenção dos objetivos institucionais.

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL:

IRPJ. CSLL. PIS. COFINS.

O Termo de Verificação Fiscal (TVF) dos processos n.º 19515.002362/2004-03, de IRPJ e CSLL, n.º 19515.002360/2004-14, de PIS e de COFINS, n.º 19515.002361/2004-51-cuja ciência ao contribuinte data de 25/10/2004 (fls. 136 a 142, 1.409 a 1.424 e 1.664 a 1.679) **111**, _ decorrente da suspensão de isenção no processo n.º 19515.000770/2004-12 dá conta, no que difere da Notificação Fiscal, de que a ADIFEA foi notificada da suspensão da isenção, de acordo com o § 2º do art. 32 da Lei n.º 9.430/96, de forma que a entidade pôde, no prazo de 30 dias da ciência, apresentar suas alegações e provas, que seguiram com o respectivo processo para análise do Delegado da Receita Federal, em 14/05/2004, que decidiu pela improcedência das mesmas, em 26/05/2004, e expediu o ADE n.º 37/2004, suspendendo o benefício. De acordo com o § 3º, do art. 32, da Lei n.º 9.430/96, a AFRFB deu ciência dessa decisão à entidade, em 29/09/04, através do Termo de Ciência da Suspensão.

Além da ciência, o contribuinte foi assim intimado (fl. 100):

"1. Foi publicado Ato Declaratório Executivo n.º 37/2004, datado de 26 de maio de 2004, no Diário Oficial da União, suspendendo a isenção tributária, no período de 1º de janeiro de 1999 a 31 de dezembro de 2002, por infração ao disposto no parágrafo 1º inciso III do artigo 14, da Lei n.º 5.172/66 (CTN);

2. O contribuinte poderá, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência, apresentar impugnação ao Ato Declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, nos exatos termos do inciso I, parágrafo 6º, do artigo 32, da Lei n.º 9.430/96;

3. Em consequência da suspensão de imunidade para o período de 1999 e 2002, o contribuinte ficará sujeito aos lançamentos de ofício para a constituição dos créditos tributários relativos aos tributos e contribuições devidos e administrados pela Secretaria da Receita Federal e para isso intimamos o contribuinte a, no prazo de 5 (cinco) dias, se manifestar quanto à forma de apuração do Lucro em que deseja se enquadrar: Real, Presumido ou Arbitrado."

Eis o teor do ADE:

"O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE FISCALIZAÇÃO EM SÃO PAULO

... tendo em vista as irregularidades que constam no Processo Administrativo n.º 19515.00770/2004-12 e na Notificação Fiscal datada de 07/04/2004, declara:

Art. 1º - Suspensa a isenção tributária da ... no período de ... por infração ao disposto no artigo 14, inciso III e parágrafo 10 da Lei n.º 5.172/66 (CTN); artigo 170, inciso IV do parágrafo 3º, do Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99); e artigo 12, parágrafo 2º e artigo 15, parágrafo 3º, ambos da Lei n.º 9.532/97.

(...)" (grifou-se)

Atendendo à intimação, a ADIFEA, optou pelo Lucro Real (fl. 113), tendo entregue as Demonstrações de Resultado dos Exercícios dos anos de 1999 a 2002 anexos aos balanços destes anos. Note-se que o contribuinte considera como resultado do exercício o superávit ou déficit contabilizado. Assim, o Lucro Real/Prejuízo Fiscal destes períodos é:

A-C	Lucro Real	A-C	Lucro Real
1999	-48.520,14	2001	42.615,78
2000	10.483,24	2002	1.241.925,12

O enquadramento legal para o IRPJ e a CSLL foi: arts. 1º e 2º da Lei n.º 9.430/96 e inciso II do § 6º do art. 32 da mesma Lei n.º 9.430/96.

PIS.

O enquadramento legal para o PIS foi:

1 - para os fatos geradores ocorridos entre 01/03/96 e 31/01/99: Lei Complementar n.º 07/70, MP n.º 1.212/95 e IN n.º 6/2000, MP n.º 1.212/95, MP n.º 1.249/95 e Leis n.ºs 9.701/98 e 9.715/98, sendo:

a) contribuintes: pessoas jurídicas de direito privado, industriais, comerciais e mistas, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do IRPJ, bem como aquelas exclusivamente prestadoras de serviço a partir de 01/03/96, cabendo observar que com a extinção do PIS - Dedução a partir de março de 1996, as empresas exclusivamente prestadoras de serviços passaram a recolher o PIS - Faturamento à alíquota de 0,65%;

b) base de cálculo: o valor do faturamento mensal, assim entendido o valor das vendas de produtos, mercadorias e serviços (nas atividades mistas) e dos resultados obtidos nas operações de conta alheia, diminuído das vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos, IPI, e ICMS na condição de substituto tributário;

c) alíquota: 0,65% para empresas comerciais, industriais e mistas;

2 - para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/02/99: Lei n.º 9.718/98 até 30/11/2002, sendo:

a) base de -cálculo: -o valor do-faturamento mensal, assim entendido o valor da receita bruta mensal da pessoa jurídica, representada pela totalidade das receitas auferidas, inclusive receitas financeiras, cambiais, outras receitas operacionais, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida, a classificação contábil ou a denominação adotada para as receitas, ajustada pelas exclusões autorizadas no art. 3º, § 2º, da Lei n.º 9.718/98, alterado pela MP n.º 2.037/00;

b) alíquota: 0,65%, inclusive para as instituições financeiras e as a elas equiparadas, em virtude do art. 1º da MP n.º 1.858-7/99;

3 - para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/12/2002 coexistem dois regimes de tributação: PIS Faturamento e PIS Não Cumulativo, com base na MP n.º 66/2002, Lei n.º 10.637/2002 e IN n.º 247/2002;

4 - PIS Faturamento:

a) contribuintes: pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do IRPJ, excetuadas as entidades mencionadas no art. 9º da IN n.º 247/2002;

b) base de cálculo: valor do faturamento mensal, assim entendido o valor da receita bruta mensal da pessoa jurídica, representada pela totalidade das receitas auferidas, inclusive receitas financeiras, cambiais, outras receitas operacionais, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida, a classificação contábil ou a denominação adotada para as receitas, ajustada pelas exclusões autorizadas no art. 3º, § 2º, da Lei n.º 9.718/98, alterado pela MP n.º 2.037/00;

c) alíquota: 0,65%, inclusive para as instituições financeiras e a elas equiparadas, em virtude do art. 1º da MP n.º 1.858-7/99;

5 - PIS Não Cumulativo:

a) contribuintes: as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do IRPJ, tributadas pelo Lucro Real;

b) base de cálculo: valor do faturamento mensal, assim entendido o valor da receita bruta mensal da pessoa jurídica, representada pela totalidade das receitas auferidas, inclusive receitas financeiras, cambiais, outras receitas operacionais, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida, a classificação contábil ou a denominação adotada para as receitas, ajustada pelas exclusões autorizadas no art. 3º, § 2º, da Lei n.º 9.718/98, alterado pela MP n.º 2.037/00;

c) alíquota: 1,65%;

d) cálculo: em virtude da não cumulatividade introduzida pela MP n.º 66/02, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados conforme os arts. 66 e 67 da IN n.º 247/2002, em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias-e-aos-produtos de que tratam as Leis n.º 9.990, de 21 de julho de 2000, n.º 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e n.º 10.485, de 3 de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na -prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, utilizada como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou prestação de serviços (ADI SRF n.º 002/2003);

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES);

VI - encargos de depreciação e amortização de máquinas-e-equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

VII - encargos de depreciação e amortização de edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pelo locatário;

VIII - valor de bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada sob o regime da não cumulatividade introduzido pela MP n.º 66/02.

COFINS.

O enquadramento legal para a COFINS foi:

1 - para fatos geradores ocorridos até 31/01/99: Lei Complementar n.º 70/91, sendo:

a) contribuintes: pessoas jurídicas de direito privado, industriais, comerciais e prestadoras de serviços;

b) base de cálculo: valor do faturamento mensal, assim entendido o valor das vendas de produtos, mercadorias e serviços, diminuído das vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos, IPI, e ICMS na condição de substituto tributário (Cigarros, Distribuidoras de Derivados de Petróleo e Álcool Etilíco Hidratado para Fins Carburantes);

c) alíquota: 2,0%;

2 - para fatos geradores ocorridos a partir de 01/02/99: Lei n.º 9.718/98, com as alterações das MP n.º 1.807/99, art. 2º, 4º e § único, MP n.º 1.858-9/99, art. 2º, 4º, 35, inciso III; MP n.º 2.037/2000, art. 2º e 47, inciso IV, "b" e Lei n.º 9.990/00, art. 3º, IN n.º 247/2002 e IN n.º 06/99;

a) contribuintes: pessoas jurídicas de direito privado, industriais, comerciais e prestadoras de serviços, inclusive as instituições financeiras e as a elas equiparadas;

b) base de cálculo: valor do faturamento mensal, assim entendido o valor da receita bruta mensal da pessoa jurídica, representada pela totalidade das receitas auferidas, inclusive receitas financeiras, cambiais, outras receitas operacionais, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida, a classificação contábil ou a denominação adotada para as receitas, ajustada pelas exclusões autorizadas no art. 3º, § 2º, da Lei n.º 9.718/98, alterado pelo art. 2º da MP n.º 1.807/99 e art. 2º da MP n.º 2.037-20/00;

II c) alíquotas: 3,0%;

3 - para fatos geradores ocorridos nos anos de 2003 e 2004, não atingidos pela suspensão da isenção:

a) para fatos geradores ocorridos a partir de 01/02/99, como regra, as entidades sem fins lucrativos, em relação às receitas próprias de sua atividade, são isentas da COFINS;

b) são receitas derivadas das atividades próprias somente as decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contra-prestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

b) para fatos geradores ocorridos a partir de 01/02/04:

a) a partir de 02/2004, foi instituída a apuração da COFINS, de forma "não-cumulativa", com as alterações promovidas pela Lei n.º 10.865/2004, que trouxe ajustes necessários, notadamente em função da introdução da incidência das contribuições nas importações;

b) contribuintes: a sistemática da "não-cumulatividade" somente se aplica às pessoas jurídicas tributadas no IRPJ pelo lucro real, trimestral ou anual;

c) as entidades do art. 13 da MP n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, isentas da COFINS, quando auferirem receitas não decorrentes de suas atividades próprias estão sujeitas à sistemática da "não-cumulatividade" em relação a essas receitas, ainda que não tributadas pelo lucro real;

d) alíquotas: 7,6%;

PIS FOLHA DE PAGAMENTO.

O enquadramento legal para o PIS Folha de Pagamento foi o art 2º da Lei n.º 9.715/98, art. 15 da MP n.º 1.858-7/99, MP n.º 2. -35/2001, arts. 13 e 14, sendo:

a) contribuintes: a partir de 28/09/99, as entidades sem fins lucrativos relacionadas no art. 90 da IN n.º 247/2002;

b) base de cálculo: valor correspondente à Folha Mensal de Salários, que corresponde à remuneração paga, devida ou creditada a empregado são integrando a o salário família, o aviso prévio indenizado, o FGTS pago diretamente ao empregado na rescisão contratual e a indenização por dispensa, desde que dentro dos limites legais;

c) alíquota: 1,0%.

As bases de cálculo encontram-se em planilha anexa e os valores devidos assim como as diferenças apuradas em planilhas do sistema Papéis de Trabalho (fls. 1.409 a 1.417 e 1.664 a 1.672).

IMPUGNAÇÕES.

A ADIFEA foi cientificada da Notificação Fiscal propondo a Suspensão de Isenção Tributária na forma do § 2º do artigo 32 da mesma Lei n.º 9.430/96 e apresentou tempestivamente, em 07/05/2004 (fls. 826 a 864), por meio de suas

advogadas (fls. 864 a 880), suas alegações e provas (fls. 881 a 995, que foram consideradas improcedentes pelo Delegado da Delegacia da Receita Federal de Fiscalização em São Paulo (fl. 998), que, em seguida, - expediu o ADE n.º 37/2004, do qual o interessado teve ciência em 16/06/2004 (fl. 1.000 - verso) e contra o qual apresentou impugnação (fls. 1.001 a 1.044), em 29/06/2004, por suas advogadas (fls. 1.044 a 1.058).

Apresentou, também, impugnações, em 23/11/2004 (fls. 158 a 198, 1.441 a 1.486 e 1.701 a 1.751), por meio de suas advogadas (fls. 199 a 212, 1.487 a 1.500 e 1.752 a 1.765), alegando, em resumo, que:

1 - não houve manifestação do Poder Judiciário quanto ao direito à isenção de ISS;

2 - exceto quanto aos projetos da PETROBRÁS e MOTOROLA - cujos tributos foram recolhidos, e portanto, são irrelevantes para a análise da perda da isenção - a maior parte das suas receitas seria de serviços de consultoria, atividade que não constaria do seu objeto social; no entanto, as atividades dos demais projetos, inclusive COPEL, estão previstas nas alíneas "c", e "e" do art. 3º do seu Estatuto, quais sejam: pesquisa, desenvolvimento de cursos, ensino e treinamento; eis os demais projetos:

a) COPEL: constatação e análise contábil de créditos de ICMS, para a compensação desses créditos;

b) DETRAN-PR: trabalhos na área de Administração e Contabilidade;

c) CELEPAR - PR: trabalhos na área Contábil;

d) EDUCACIONAL, em Prefeituras: implementação e desenvolvimento de ensino com recursos tecnológicos;

e) Revista Decisor, da ADIFEA: divulgação dos seus estudos e pesquisas;

f) SEBRAE-SP: desenvolvimento de cursos;

g) CETESB: desenvolvimento de cursos e treinamento;

h) GESSY LEVER: desenvolvimento de pesquisas;

i) COMITÊ PARAOLÍMPICO BRASILEIRO: estudo na área Contábil;

3 - a lei não proíbe que entidades isentas realizem atividades econômicas e auferam renda, pois sem renda não é possível alcançar seus objetivos institucionais; proíbe, sim, que seus associados auferam lucros com essas atividades, de forma que se a atividade tem cunho econômico, eventualmente, de alta rentabilidade, esse não é critério legal e objetivo para afastar a isenção; caso contrário, a própria lei de isenção não preveria a possibilidade de a associação apresentar superávit, entendimento confirmado pela decisão do Min. Sepúlveda Pertence, relator da ADIN (doc. 05), que deferiu o pedido de medida cautelar suspendendo a vigência do § 1º e alínea "f" do § 2º, ambos do art. 12, do art. 13, "caput" e do art. 14, todos da Lei n.º 9.532/97:

“... De sua vez, a '**pertinência temática**' se me afigura evidente. A objeção de que instituições de saúde de fins não lucrativos - objeto das normas discutidas -, não integrariam categoria econômica é de recusar: conforma a própria característica de

"entidades sem fins lucrativos" constante do_ § 3º do art._12 da lei questionada - "a **que não apresente superávit em suas contas, ou caso os apresente em determinado exercício, destine referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado ...**" faz claro qUe não as descaracteriza o exercício de atividade econômica, desde que o saldo positivo não se converta em lucro a ser distribuído aos associados."

4 - não há irregularidade na atividade de consultoria, mesmo se desenvolvida em parceria com outras instituições, desde que não se afaste do seu objeto social; traz definições do Dicionário Aurélio de "consultoria", "consultor" e "consultar" e conclui que a atividade de consultoria e assessoria empresarial está prevista no seu Estatuto, não propriamente com essas palavras, porque de fato não é exatamente isso, mas como uma atividade de conceito muito mais amplo, conforme o art. 3º, alínea "c" do seu Estatuto:

"promover, participar e divulgar pesquisas e estudos nos campos de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária, isoladamente ou em conjunto com o corpo docente da FEA-USP ou outras instituições públicas ou privadas."

5 - ao ser contratada por órgãos públicos, ainda que por dispensa de licitação, nada impede a ADIFEA de utilizar convênio com a EMBRACON para receber apoio para cumprir os contratos, pois isso não traz qualquer prejuízo ao poder público;

6 - portanto, o **primeiro requisito** para o reconhecimento da isenção restou caracterizado, pois é associação sem fins lucrativos e que presta os serviços para os quais foi instituída; o **segundo requisito**, qual seja, não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, também foi cumprido, pois seus balanços são auditados, não tendo havido qualquer contestação a respeito, sendo certo que não houve repasse de valores da EMBRACON para qualquer membro da ADIFEA, que configurasse distribuição disfarçada de lucros, pois o destino dos pagamentos realizados pela EMBRACON foi apurado pela AFRFB; o **terceiro requisito** também foi cumprido: apresentar, anualmente, a sua DIPJ;

7 - quanto ao **quarto requisito** - não apresentar superávit, ou caso o apresente, destiná-lo à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais - cabe ressaltar que o objetivo do dispositivo é a não distribuição de lucros e muito embora a ADIFEA ainda não tenha imobilizado o seu superávit, esta é uma questão temporária, pois houve várias tentativas, todas infrutíferas;

8 - a ADIFEA tem vários estudos de viabilidade econômica e institucional visando implementar cursos, dentre os quais cita-se o Pré-Projeto Educação a Distância, conforme documento anexado ao proc. nº 19515.000770/2004-12;

9 - tais fatos comprovam que o objetivo da ADIFEA é utilizar os recursos acumulados para comprar a sua sede e implementar diversos cursos;

10 - a boa-fé da entidade é comprovada pelas Demonstrações Contábeis e Movimentações Bancárias, que demonstram que os superávits acumulados ao longo dos anos não foram repassados aos associados;

11 - embora tenha realizado parcerias para a execução de parte de suas atividades, não houve cooperação para a sonegação de tributos por terceiros e tampouco houve a prática de atos que constituam infração à legislação tributária, principalmente, no sentido de informar ou simular recebimento de doações ou cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais, o que seria o **último requisito** para isenção;

12 - assim, foi comprovado que a ADIFEA faz jus à isenção, visto atender todos os requisitos legais, razão pela qual não deve subsistir o ADE n.º 37, fundamentado no art. 14, inciso III e §1º do CTN, art. 170, inciso IV, do § 3º, do RIR/99, e arts. 12, § 2º e 15, § 3º, ambos da Lei n.º 9.532/97, pois tais dispositivos tratam da manutenção da escrituração das receitas e despesas, bem como da conservação dos respectivos documentos comprobatórios de suas origens; isso indica, implicitamente, que os demais requisitos para a isenção foram preenchidos, pois, em caso contrário, a sua ausência deveria estar explicitada no ADE, sendo certo que não só mantém a escrituração e a documentação de suas receitas e despesas como as apresentou à AFRFB; note-se que o único requisito não apontado na Notificação Fiscal foi a falta de escrituração das receitas e despesas acompanhada da documentação comprobatória, do que se conclui que o motivo da suspensão da isenção seria a falta de alguns documentos apreendidos pela Polícia Federal; ou seja, a Notificação Fiscal NÃO (*sic*) concluiu que faltava a escrituração de receitas e despesas e sua documentação comprobatória; requer prazo complementar de 30 dias para reapresentar os referidos documentos;

13 - a suspensão da isenção tem eficácia "*ex nunc*", ou seja, a partir do ato da suspensão, sem efeito retroativo, pois a lei tributária não pode alterar conceitos definidos no mundo jurídico, conforme os arts. 109 e 110 do CTN; assim, ainda que se admita a suspensão da isenção e a inexistência da imunidade, o ADE deve produzir efeitos "*ex nunc*";

14 - o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de 1999 não foram utilizados para a redução do lucro real e da base de cálculo dos períodos subsequentes, nos termos das Leis n.ºs 8.981/95 e 9.065/95, o que torna nulo o auto de infração nesta parte;

15 - muito embora não possua os informes, apreendidos, requer que sejam considerados os valores registrados na RFB do IRRF das receitas financeiras (tabela à fl. 194), para dedução do IRPJ;

16 - por não ter havido dolo, omissão de receita, intenção de omitir receita ou de emitir informação falsa, em vista do princípio da boa-fé, pleiteia o afastamento de multa de ofício, pelo seu caráter confiscatório;

17 - com fulcro no art. 32, § 9º da Lei n.º 9.430/1996, requer que sejam reunidas em um único processo as impugnações contra o ADE e contra as exigências tributárias, para serem decididas simultaneamente;

18- seriam inconstitucionais:

a) a utilização da SELIC, conforme argumentos de praxe;

b) os alargamentos da base de cálculo do PIS, para incluir as receitas financeira e da base de cálculo e da alíquota da COFINS, promovidos pela Lei n.º 9.718/98;

19 - por força da MP n.º 2.158/2001, arts. 13 e 14, está obrigada apenas ao recolhimento do PIS-FOLHA DE PAGAMENTO;

20 - embora não possua os documentos, apreendidos, requer que os valores pagos sob o código 8301, PIS-FOLHA DE PAGAMENTO, entre 1999 e 2001, sejam deduzidos da exigência de PIS-FATURAMENTO, pois as duas formas de PIS não podem coexistir;

21 - não incide PIS-FATURAMENTO e COFINS sobre as receitas das contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, recebidas dos associados, destinadas ao custeio da associação e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais, pois essas receitas não são de serviços e/ou venda de produtos, não se amoldando ao conceito de faturamento, sendo nulo os autos de infração nessa parte (tabela às fls. 1.482 e 1.483);

22 - a COFINS não incide sobre receitas de anuidade dos associados e de cursos, nos termos da MP n.º 2.158/2001, arts. 13 e 14, sendo nulo o auto de infração nessa parte (tabela às fls. 1.738 e 1.739);"

A decisão de piso rechaçou a maioria dos argumentos da Interessada, dando parcial provimento apenas para considerar o prejuízo fiscal e a base negativa de 1999 na apuração dos lançamentos realizados a título de IRPJ e CSLL, exonerando-se os valores exigidos indevidamente.

Inconformada com a parte que restou vencida pela decisão de primeiro grau, a ora Recorrente apresentou Recurso Voluntário replicando os argumentos já expendidos em primeira instância.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues, Relator.

O presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Conforme TVF (fls. 144 a 150) em cumprimento de Mandado de Busca e Apreensão determinado pela Justiça Federal do Paraná, foram apreendidos diversos documentos de propriedade da Recorrente, que originaram a presente fiscalização.

No curso da fiscalização foi apurado pelo Fisco que a Recorrente, supostamente, exerceria atividade diversa da qual teria sido constituída para realizar, configurando-se verdadeiro serviço de consultoria empresarial. Transcrevo:

“(…)

A análise da sua atividade efetiva, seja sob o aspecto da renda, seja sob o aspecto da aplicação dos seus recursos, bem como a sua atuação no contexto econômico mostra que a ADIFEA é, na prática, uma empresa prestadora de serviços de consultoria e de assessoria empresarial, disputando o mercado de forma desequilibrada com outras empresas privadas do setor que não são beneficiárias de qualquer favor fiscal.

Ademais, esse desequilíbrio se torna mais acentuado na medida em que o inciso XIII do artigo 24 da Lei Nº 8.666/93 dispensa de licitação a contratação, pelos órgãos públicos, de instituição nacional sem fins lucrativos, incumbida regimental ou estatutariamente da pesquisa, do ensino ou do desenvolvimento institucional, científico ou tecnológico, desde que a pretensa contratada detenha inquestionável reputação ético-profissional.

Não deve portanto ser confundida com 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 a que se refere o art. 15 da Lei Nº9.532/97.

De todo o exposto, podemos concluir que:

1. A ADIFEA não é uma associação civil que preste os serviços para os quais tenha sido instituída e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos a que se refere o art. 15 da Lei Nº9.532/97.
2. Ainda que não distribua lucros ou dividendos, a rentabilidade econômica se mostra presente em suas atividades na medida em que, com vistas a expandir a sua atuação no mercado, vai além dos limites acadêmicos, adquirindo serviços de empresas privadas do setor.
3. A aplicação e a destinação dos recursos na aquisição de serviços privados de consultoria, finalidade diversa do objetivo social da empresa, contraria § 3º do art. 15 e o inciso b do § 2º do art. 12 da Lei Nº 9.532/97 da mesma forma que o inciso II do art. 14 do CTN quando estes dispositivos determinam que os recursos sejam integralmente aplicados na manutenção dos objetivos institucionais.

(...)”(grifei)

Em decorrência de tais conclusões foi lavrado o Ato Declaratório Executivo nº 37/2004 (fls. 105) suspendendo a isenção tributária da Recorrente entre o período de 01/01/1999 até 31/12/2002. E oportunamente, após feita a escolha pela autuada pelo Regime do Lucro Real, foram lançados os tributos devidos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

A Recorrente não impugna os contratos e documentos juntados pela Fiscalização, mas defende seu direito à isenção, alegando ser entidade sem fins lucrativos, possuindo por objeto social:

"Art. 3º.

(...)

a) Promover a aproximação social, intelectual e profissional entre seus associados e desses com a sociedade em geral;

b) Representar e promover a integração entre seus associados e o corpo docente, discente e administrativo da FEA-USP e demais órgãos públicos;

c) Promover, participar e divulgar pesquisas e estudos nos campos de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária, isoladamente ou em conjunto com o corpo docente da FEA-USP ou outras instituições públicas ou privadas.

d) Promover, organizar e realizar cursos de extensão universitária, conferências, congressos, seminários e debates científico, técnico e cultural visando a integração e a divulgação dos conhecimentos dos diplomados para a sociedade em geral;

e) Promover e participar, isoladamente ou sem parceria com outras instituições públicas ou privadas, do desenvolvimento e pesquisa do ensino com recursos de informática aplicada, de multimídia ou outros, da elaboração e material científico e educacional que possam contribuir para o aprimoramento do ensino e da formação cultural da sociedade em geral

f) Manter intercâmbio com entidades congêneres do Brasil e do Exterior;

(...)" (grifei)

Note-se que todos os itens do objeto da Recorrente detêm caráter científico e educacional. Contudo, conforme apontado pela Fiscalização, os contratos verificados não demonstram consonância com estes fins.

Demonstrando tal conclusão, a Fiscalização elaborou o “Anexo I – Análise dos Projetos da ADIFEA de 1999 a 2002” (fls. 793 a 805), analisando os contratos e notas fiscais referentes a cada projeto realizado pela Interessada.

Cita-se o projeto realizado para a COPEL – PR, empresa pública, responsável pela distribuição de energia elétrica no Estado do Paraná. A Contribuinte recebeu o valor de R\$ 16.809.434,08 pelo trabalho realizado neste contrato, que tinha por objeto o diagnóstico da existência de créditos recuperáveis não aproveitados relativos ao ICMS.

Adiciona-se que neste projeto a Recorrente subcontratou a empresa EMBRACON – EMPRESA BRASILEIRA DE CONSULTORIA S/C LTDA, repassando a esta o valor de R\$ 15.668.962,38.

Quanto a este trabalho a Recorrente alega que:

“(...) atividade da ADIFEA junto à COPEL não se restringiu a levantamento de créditos, pelo contrário, o levantamento de créditos foi apenas parte de todo um

trabalho contábil realizado pela ADIFEA (embora o requerimento em si, para a compensação de débitos e créditos de ICMS tenha sido feito diretamente pela COPEL).

Dentro desse contexto, é importante ressaltar que analisado desta forma, o trabalho da ADIFEA na COPEL é perfeitamente harmônico com seus objetivos sociais, conforme especificado no art. 3º, alínea "c" do Estatuto Social da ADIFEA, ainda que parte de seus trabalhos, principalmente aquelas de caráter subsidiário e de apoio, seja realizada em parcerias com outras pessoas jurídicas.

(...)"

Ainda, adiciona que a própria tem caráter manifestamente cultural e científico, atendendo aos dispostos do art. 15 da Lei 9.532/97.

Ora, devo discordar. Os estudos e trabalho intelectual necessários para um levantamento de créditos de ICMS, tal como o escopo do trabalho realizado, não tem identidade com aqueles de cunho científico ou cultural.

Em verdade esse tipo de trabalho requer, preponderantemente, a aplicação da ciência contábil, jurídica e econômica. Não tendo como finalidade maior o seu desenvolvimento acadêmico, conforme estipulado em seu objeto social.

Tal serviço se aproxima muito mais daquele realizado comercialmente por escritórios jurídicos e contábeis especializados do que os desenvolvidos por universidades e outras instituições voltadas à pesquisa acadêmica.

Tampouco há qualquer caráter cultural no trabalho desempenhado. Em verdade, único beneficiário deste serviço foi a própria COPEL que obteve créditos de ICMS reconhecidos.

Em moldes semelhantes ao trabalho realizado para a COPEL, a Recorrente realizou trabalhos para o DETRAN-PR e a CELEPAR-PR, cujos objetos eram a recuperação de crédito e outros serviços de assessoria econômico-financeira. Nestes contratos a Recorrente subcontratava a EMBRACON e outra empresa chamada EXITUS CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

Note-se que o próprio uso de empresas de consultoria e planejamento tributário para a execução da atividade fim prestada denota sua verdadeira natureza, que até aqui, em nada se assemelha à atividade educacional defendida pela Interessada.

Cita-se ainda contratos com a CETESB-SP e GESSY LEVER onde o padrão se repete, serviços de pesquisa de mercado são prestados mediante a subcontratação das empresas MIX CONSULTORIA PESQUISA E PRESENTAÇÕES LTDA e BRASMART.

A Recorrente alega deter todos os requisitos para a isenção tributária previstos no art. 9º e 14º Código Tributário Nacional, em especial ser instituição de educação, sem fins lucrativos. Contudo, os contratos colacionados apontam que tal caracterização é apenas formal, vez que as atividades prestadas, em sua maior parte, não se relacionam com seu objeto social. Sendo, verdadeiramente, serviços comerciais.

Conforme apontou a fiscalização, parece que a Recorrente buscava se utilizar do peso do nome "FEA-USP", e da possibilidade de ser contratada sem licitação, para intermediar a prestação de serviços de consultoria jurídica, contábil e econômica entre empresas parceiras e entidades públicas.

Desta forma, entendo por correta a revogação da isenção operada pela Autoridade Fiscal com o consequente lançamentos de todos os tributos devidos, na modalidade do Lucro Real, conforme opção da Contribuinte.

Impende salientar que a Recorrente não trás aos autos qualquer elemento material que contrarie o quanto apurado pela Autoridade Fiscal. Em verdade, a defesa tratou de aduzir apenas teses de direito que, em sua quase totalidade, foram replicadas da Impugnação no presente Recurso Voluntário.

Diante destas circunstâncias e da similitude dos argumentos apresentados neste Recurso com a Impugnação apresentada, me utilizo do disposto no §3º do art. 57 do RICARF, e por concordar com seu teor, adoto as razões exaradas pela decisão da DRJ ora combatida. Para tanto, reproduzo os tópicos atinentes às matérias ora tratadas:

"(...)

Diz o CTN:

"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias." (grifou-se)

Portanto, os argumentos e provas serão examinados à luz desse dispositivo.

O fato de não ter havido manifestação do Poder Judiciário quanto ao direito à isenção de ISS é irrelevante para o exame deste caso.

A impugnante diz que as atividades dos seus projetos - exceto PETROBRÁS e MOTOROLA, em relação aos quais teria recolhido os tributos - estariam previstas no seu objeto social - pesquisa, desenvolvimento de cursos, ensino e treinamento - que constam nas alíneas "c", "d" e "e" do art. 3º do seu Estatuto, que diz:

"Art. 3º - A Associação dos Diplomados da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - ADIFEA-USP tem por finalidade:

a) promover a aproximação social, intelectual e profissional entre seus associados e desses com a sociedade em geral;

b) representar e promover a integração entre seus associados e o corpo docente, discente e administrativo da FEA-USP e demais órgãos públicos;

c) promover, participar e divulgar pesquisas e estudos nos campos de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária, isoladamente ou em conjunto com o corpo docente da FEA-USP ou outras instituições públicas e privadas;

d) promover, organizar e realizar cursos de extensão universitária, conferências, congressos, seminários e debates científico, técnico e cultural visando a integração e a divulgação dos conhecimentos dos diplomados para a sociedade em geral;

e) promover e participar, isoladamente ou em parceria com outras instituições públicas ou privadas, do desenvolvimento e pesquisa do ensino com recursos de informática aplicada, de multimídia ou outros, da elaboração de material científico e educacional, que possam contribuir para o aprimoramento do ensino e da formação cultural da sociedade em geral;

f) manter intercâmbio com entidades congêneres do Brasil e do Exterior."
(grifou-se)

As descrições sintéticas e genéricas que a impugnante faz de seus projetos - exceto o da COPEL -, desacompanhadas de elementos que as corroborem e esclareçam, não permitem conhecer a exata natureza desses projetos. Todavia, após exame acurado, com base em circularização, a AFRFB concluiu, conforme o Anexo I (fls. 725 a 738), que tais projetos tinham a natureza de consultoria.

A par disso, veja-se que "cursos em" e/ou "cursos para" empresas não se assemelham aos previstos na alínea "d", que são de caráter acadêmico. Assim, a exceção visível aos projetos de consultoria é a revista DECISOR - que não é um projeto - e, a depender de exame mais acurado da sua efetiva natureza, o projeto EDUCACIONAL. Portanto, os demais projetos eram, sim, de consultoria. Argumento improcedente.

Quanto aos projetos da PETROBRÁS e MOTOROLA, não há, por um lado, evidências do alegado recolhimento dos tributos e, por outro, como será visto mais adiante, são relevantes, sim, para o atendimento dos requisitos de isenção, pois não há isenção parcial. Argumento improcedente.

A impugnante diz que não há irregularidade na atividade de consultoria, que estaria prevista no art. 3º, alínea "c" do seu Estatuto, da seguinte forma:

"promover, participar e divulgar pesquisas e estudos nos campos de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária, isoladamente ou em conjunto com o corpo docente da FEA-USP ou outras instituições públicas ou privadas."

"Pesquisas e estudos" são palavras que remetem a um caráter acadêmico, especialmente em razão de não ser cabível uma interpretação das finalidades da associação desconectada dos demais dispositivos do Estatuto.

Já quanto à palavra "consultoria", apenas para delinear seu significado em suas diversas nuances e variados campos de atuação e abrangência, pode-se dizer que é atividade muito variada, exercida por diversos tipos de especialistas, que envolve a análise de problema(s) ou de situação(ões) de sua especialidade, que

afeta(m) negativamente um cliente e a formulação de alternativa(s) de solução desse(s) problema(s) ou para modificar favoravelmente essa(s) situação(ões). Havendo implantação, via de regra, é o próprio consultor quem treina o pessoal envolvido, ministra os cursos e orienta a solução dos problemas que surgem com a mudança de modelo.

Há consultorias nas mais diversas áreas de atuação - Marketing, Finanças, RH, Engenharia, Contabilidade, Organização, Informática, Liderança, etc. - assim como há consultorias mais abrangentes (que trabalham com a instituição, produto, equipamento, obra, atitudes de funcionários, etc.) e menos abrangentes (que trabalham com setores da instituição, partes do produto, equipamento ou obra, ou problemas específicos de gestão). Em resumo: é da essência dessa atividade ser voltada, eminentemente, para a solução de problemas práticos, ainda que com respaldo em teorias, nada tendo a ver, com o caráter teórico dos trabalhos acadêmicos, sempre um pouco abstratos, mesmo os "estudos de caso".

Não há, portanto, como incluir "consultoria" em "pesquisas e estudos", de forma que não há como dizer que a atividade de consultoria está prevista no estatuto da ADIFEA.

Portanto, essa atividade não está incluída entre as finalidades da associação, sendo este um dos requisitos condicionantes da isenção: "prestar os serviços para os quais foi instituída e os colocar à disposição do grupo de pessoas a que se destinam". Em resumo: a associação, ao prestar serviços de consultoria, desvia-se de sua finalidade. Argumento improcedente.

Diz a impugnante que ao ser contratada por órgãos públicos, ainda que com dispensa de licitação, nada a impede de utilizar convênio com alguma empresa para receber o seu apoio para cumprir os contratos, pois isso não traria qualquer prejuízo ao poder público.

A isenção é um benefício fiscal, e portanto, é certo que as entidades isentas que não cumprem os requisitos da isenção oneram indevidamente a renúncia fiscal do Estado, causando, sim, prejuízo ao Erário. Argumento improcedente.

Quanto aos argumentos referentes aos requisitos, veja-se que como a ADIN suspendeu a vigência do § 1º e da alínea "f" do § 2º do art. 12, do "caput" do art. 13, e do art. 14, todos da Lei n.º 9.532/97, até a decisão final da ação, a legislação de regência é a seguinte:

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

§ 1º (SUSPENSO).

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

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

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

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

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

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

f) (SUSPENSO);

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

h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

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

(redação dada pelo artigo 10 da Lei nº 9.718 de 27.11.1998).

Art. 13. (SUSPENSO).

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

Art. 14. (SUSPENSO).

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

§ 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** (SUSPENSO em parte) e (SUSPENSO).

§ 4º REVOGADO pelo art. 18 da MP n.º 1.724/98, convertida na Lei n.º 9.718/98."

(grifou-se e negritou-se).

Portanto, em resumo, os requisitos para a isenção, aplicáveis ao caso, são:

1 - ser entidade de caráter cultural e científico;

2 - prestar os serviços para os quais foi instituída e os colocar à disposição do grupo de pessoas a que se destina;

3 - não ter fins lucrativos, ou seja, não apresentar superávit ou, se o apresentar, destinar o resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

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

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

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

7 - 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;

8 - apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos;

Do que foi visto até agora, pode-se concluir que apenas o último requisito foi plenamente cumprido, pois: (1) a maior parte da atividade era de consultoria, sem caráter cultural ou científico, e (2) não prevista no Estatuto; (3 e 5) a maior parte de seus recursos foi destinada à terceirização ou à subcontratação de outras consultorias, estando superada a questão de imobilização de recursos; (4) há indício de remuneração indireta, pois a Mix, por ela contratada, tinha como pessoa responsável pela execução do serviço no cliente o associado e representante legal da ADIFEA, José Paulo G. Hernandez; (6 e 7) houve necessidade de reconstituição do talonário de Notas fiscais e de circularização, de forma que a escrituração de receitas e despesas não estava completa e tampouco os documentos comprobatórios estavam em boa ordem.

Portanto, a ADIFEA não cumpriu a maior parte dos requisitos legais para o reconhecimento da isenção, cabendo notar que para fazer jus à isenção, **todos** os requisitos devem ser cumpridos, de forma que os estudos para implementar cursos de Educação a Distância são irrelevantes para o caso. Argumentos improcedentes.

A impugnante diz que sua boa-fé seria comprovada pelas Demonstrações Contábeis e Movimentações Bancárias, que mostrariam que os superávits acumulados ao longo dos anos não foram repassados aos seus associados.

O argumento é improcedente, pois a boa ou má-fé não estão em discussão e não distribuir lucro é apenas um dos requisitos, muito embora exista, como já foi visto, pelo menos um indício de remuneração indireta.

A impugnante diz que não houve a prática de atos que constituam infração à legislação tributária, informando ou simulando recebimento de doações ou cooperando para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.

Na verdade, a- impugnante diz que não cometeu crime. Tampouco foi disso acusada. Este, todavia, não é um requisito, mas, sim, um pressuposto. Não ter cometido crime tributário não significa ter cumprido todos os requisitos exigidos para que a isenção seja reconhecida. Argumento improcedente.

A impugnante diz que faz jus, também, à IMUNIDADE.

O argumento é improcedente, pois o art. 150, inciso VI, alínea "c", § 4º, da CF, no que é relevante para o caso, veda instituir impostos sobre a renda ou serviços das instituições de educação, sem fins lucrativos, relacionados com suas finalidades essenciais, atendidos os requisitos da lei.

Muito embora a ADIFEA promova cursos, não é instituição de educação, razão pela qual não está acobertada pela imunidade. Argumento improcedente.

A impugnante diz, também, que não deve subsistir o ADE n.º 37, em razão de sua base legal (art. 14, inciso III e § 1º do CTN, art. 170, inciso IV, do § 3º, do RIR/99, e arts. 12, § 2º e 15, § 3º, ambos da Lei n.º 9.532/97) tratar apenas da manutenção da escrituração das receitas e despesas, bem como da conservação dos respectivos documentos comprobatórios de suas origens, o que indicaria, implicitamente, que os demais requisitos foram preenchidos pela ADIFEA.

Os dispositivos capitulados do CTN e do RIR/99 tratam, de fato, da escrituração e conservação dos documentos. Todavia, os demais dispositivos tratam dos requisitos já examinados, além de o ADE referir-se, explicitamente, à Notificação Fiscal como motivo.

Argumento improcedente.

Quanto aos efeitos dos ADE, é pacífico na doutrina o seu efeito "*ex tunc*". Veja-se a lição de Aliomar Baleeiro em "Direito Tributário Brasileiro", 11.a ed., São Paulo, Editora Forense, p. 782:

"Já o **ato declaratório** não cria, não extingue, nem altera um direito. Ele apenas determina, faz certo, apura, ou reconhece um direito preexistente, espancando dúvidas e incertezas.

Seus efeitos recuam até a data do **ato** ou fato por ele declarado ou reconhecido (**ex tunc**)"

Assim, não merecem acolhida as assertivas de que os atos declaratórios são verdadeiros atos administrativos normativos, surtindo efeitos somente a partir de sua publicação (artigo 100, inciso I c/c artigo 103, inciso I, ambos do CTN).

Hely Lopes Meirelles, em "Direito Administrativo Brasileiro", 10 a ed, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1984, p. 136, a respeito dos atos administrativos normativos, leciona que:

"são aqueles que contêm um comando geral do **Executivo**, visando a correta aplicação da lei. O objetivo imediato de tais atos é explicitar a norma legal a ser observada pela Administração e pelos administrados. Esses atos expressam em minúcia o mandamento abstrato da lei e o fazem com a mesma normatividade da regra legislativa, embora sejam manifestações tipicamente administrativas. A essa categoria pertencem os *decretos regulamentares* e os *regimentos*, bem como as *resoluções* e *deliberações* de conteúdo geral " (*grifos do original*).

Quanto às deliberações de conteúdo geral, é ainda o citado autor quem permite a imediata exclusão, ao defini-las como sendo (ob. cit., p. 141):

"atos administrativos normativos ou decisórios emanados de órgãos colegiados. Quando normativas são atos gerais; quando decisórias são atos individuais".

Portanto, o ADE não perfilha com os decretos regulamentares, regimentos ou resoluções, não cabendo inseri-lo na categoria dos atos administrativos normativos.

Em resumo: não é o ADE em si que impregna os fatos ocorridos de estarem em desacordo com este ou aquele requisito condicionante, vez que tais desacordos estão nos próprios fatos previamente examinados.

Assim, o ADE é um termo de reconhecimento de uma situação preexistente, não criando ou alterando direitos. Possui natureza jurídica declaratória, como diz o próprio nome, operando efeitos "*ex tunc*", ou seja, retroagindo seus efeitos ao período dos fatos examinados.

Argumento improcedente.

A impugnante diz que o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de 1999 não foram utilizados para a redução do lucro real e da base de cálculo dos períodos subsequentes, o que tornaria nulo o auto de infração nesta parte.

Não há previsão, no processo administrativo-fiscal, para a declaração de nulidade parcial, pois o Decreto n.º 70.235/72, com as alterações do art. 1º da Lei n.º 8.748/93, diz que:

"Art 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente.

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§3º Quando-puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade." (grifou-se)

Verifica-se que não ocorreram as situações previstas nos incisos I e II do art. 59 do Decreto n.º 70.235/72 e, portanto, nada há nos autos que dê causa à declaração de nulidade.

Outras irregularidades, incorreções ou omissões - não importam em nulidade, devendo ser sanadas para não resultar em prejuízo para o sujeito passivo, nos moldes do art. 60 da mesma norma. Portanto, esta parte do argumento é improcedente.

(...)

O argumento de que o IRRF das receitas financeiras deveria ser deduzido do IRPJ é improcedente, pois a prova hábil, por lei, é o comprovante da retenção, nos termos do RIR/99:

"Art. 943. A Secretaria da Receita Federal poderá instituir formulário próprio para prestação das informações de que tratam os arts. 941 e 942 (Decreto-Lei n 2 2.124, de 1984, art. 32, parágrafo único).

§ 1º O beneficiário dos rendimentos de que trata este artigo é obrigado a instruir sua declaração com o mencionado documento (Lei n 2 4.154, de 1962, art. 13, § 12).

§ 2ª O imposto retido na fonte sobre quaisquer rendimentos ou ganhos de capital somente poderá ser compensado na declaração de pessoa física ou jurídica, quando for o caso, se o contribuinte possuir comprovante da retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora, ressalvado o disposto nos §§ 1 2 e 22 do art. 72, e no § 1 2 do art. 82 (Lei n2 7.450, de 1985, art. 55)." (grifou-se)

A impugnante diz que por não ter havido dolo, omissão de receita, intenção de omitir receita ou de emitir informação falsa, em vista do princípio da boa-fé, o pleiteia o afastamento de multa de ofício, pelo seu caráter confiscatório.

A multa de ofício de 75% foi aplicada conforme previsão legal, sendo a menor multa exigível juntamente com o tributo. Quanto ao seu alegado caráter de confisco, é de ser negado, pois presume-se a plena compatibilidade dos dispositivos legais em vigor com a Constituição.

O pleito de reunir os processos, para decisão simultânea foi atendido com base no art. 32, § 9º da Lei n.º 9.430/1996:

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

(...)

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

Diz a impugnante que a MP n.º 2.158/2001, arts. 13 e 14, obriga apenas ao recolhimento do PIS-FOLHA DE PAGAMENTO.

Diz a MP n.º 2.158/2001:

"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:

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

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;

V - sindicatos, federações e confederações;

VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas ;

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

IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e

X – A organização das cooperativas Brasileiras – OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

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

I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;

VI - auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

VII - de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997;

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e

alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;

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

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.

§ 2º As isenções previstas no caput e no § 1º não alcançam as receitas de vendas efetuadas:

I - a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

II - a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação; (Revogado pela Lei n.º 11.508/2007)

III - a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados à exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992."

E a Lei nº 9.532/97 diz que:

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

§ 1-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.

§ 4º O disposto na alínea "g" do § 2º do art. 12 se aplica, também, às instituições a que se refere este artigo: (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

Já foi visto que os serviços de consultoria não se encontravam dentre os serviços para os quais a ADIFEA foi instituída, de forma que ao exercê-los deixou de atender ao requisito do "*caput*" do art. 15 da Lei nº 9.532/97.

Portanto, ela não se inclui entre as associações mencionadas no inciso IV do art. 13 da MP n.º 2.158/2001, razão pela qual não pode contribuir para o PIS/PASEP com base na folha de salários, à alíquota de um por cento. Argumento improcedente.

(...)

No tocante ao argumento de que não incidiria o PIS-FATURAMENTO e a COFINS sobre as receitas das contribuições, doações, anuidades ou mensalidades recebidas dos associados, pois elas não se amoldariam ao conceito de faturamento, há que se dizer que se amoldam, sim, ao conceito de faturamento, pois em relação ao PIS: ou bem todos os requisitos da isenção do IRPJ e CSLL são cumpridos e é permitido à entidade recolher o PIS com base na folha de salários, ou bem não goza da referida isenção e recolhe o PIS com base no faturamento. Argumento improcedente.

Em relação à COFINS, o argumento será examinado a seguir, juntamente com o de que a COFINS não incidiria sobre receitas de anuidade dos associados e de cursos, nos termos da MP n.º 2.158/2001, arts. 13 e 14.

O art. 13 desse dispositivo, já transcrito e examinado, reporta-se apenas ao PIS/Pasep. Já o art. 14, em seu inciso X, refere-se à isenção relativa às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13. Este, como já foi visto, m te, em seu inciso IV, no que é irrelevante para o caso, às associações a que se refere o a . 15 a Lei nº 9.532/97, também já transcrito e examinado, que se reporta, por sua vez, às associações civis isentas por prestarem os serviços para os quais foram instituídas, o que não é o caso da ADIFEA, entre 1999 e 2002, como já foi visto. Não havendo isenção nesse período, o dispositivo não se aplica e a COFINS incide, sim, sobre todas as receitas. Argumento improcedente.

AUTO RELEXO. CSLL. PIS. COFINS.

O voto no mérito do IRPJ repercute na tributação reflexa, no que é cabível.

COFINS. 2003. 2004.

Em relação à COFINS, no período entre 2003 e 2004, em que a impugnante voltou a gozar de isenção, há que se dizer que não há receitas com cursos e que as receitas com associados não foram incluídas na base de cálculo da COFINS, conforme fl. 1.666, pois a COFINS não incide sobre as receitas das atividades próprias das associações civis que prestam os serviços para os quais foram instituídas e os colocam à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. As demais receitas constituíram a base de cálculo nesse período. Argumento improcedente.

(...)"

Em que pese a decisão de piso tenha rebatido ponto a ponto os argumentos ora repetidos neste Recurso, há dois argumentos que devem ser destacados.

A Contribuinte defende a inconstitucionalidade da taxa SELIC sobre a multa de ofício.

Tal matéria já se encontra devidamente sumulada por este CARF:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Desta forma, também é improcedente este argumento.

Por fim, defende a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS, para incluir as receitas financeiras, promovidos pela Lei n.º 9.718/98.

Ainda que este Conselho Administrativo não tenha competência para afastar a constitucionalidade de norma infralegal, é sua obrigação aplicar o quanto decidido pelo Supremo Tribunal Federal em julgamento afetado por repercussão geral.

Assim, tem-se que no bojo do Recurso Extraordinário 527.602- SP foi reconhecida a inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da referida lei, excluindo assim a inclusão de receitas financeiras na base de cálculo. *In verbis*:

PIS E COFINS - LEI Nº 9.718/98 - ENQUADRAMENTO NO INCISO I DO ARTIGO 195 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, NA REDAÇÃO PRIMITIVA.

Enquadrado o tributo no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, é dispensável a disciplina mediante lei complementar.

RECEITA BRUTA E FATURAMENTO - A sinonímia dos vocábulos - Ação Declaratória nº 1, Pleno, relator Ministro Moreira Alves - conduz à exclusão de aportes financeiros estranhos à atividade desenvolvida - Recurso Extraordinário nº 357.950-9/RS, Pleno, de minha relatoria.

(STF - RE: 527602 SP, Relator: Min. EROS GRAU, Data de Julgamento: 05/08/2009, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-213 DIVULG 12-11-2009 PUBLIC 13-11-2009 EMENT VOL-02382-05 PP-00928 LEXSTF v. 31, n. 372, 2009, p. 209-226)

Assim, por força da decisão do colendo Supremo Tribunal Federal, há que se acolher este pleito da Recorrente.

Em face a todo o exposto, VOTO por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, apenas para afastar a inclusão das receitas financeiras na base de cálculo do PIS e COFINS nos termos acima.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Morgado Rodrigues