



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.724160/2016-40
ACÓRDÃO	1301-008.140 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INSTITUTO ATLÂNTICO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. DESOBEDIÊNCIA AO PROCESSO LEGAL. INOCORRÊNCIA.

É incabível aventar nulidade da suspensão do benefício de imunidade tributária e do lançamento fiscal quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012

IMUNIDADE E ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. ATIVIDADE DE NATUREZA ECONÔMICO-FINANCEIRA. INCOMPATIBILIDADE.

A prática de atividades de natureza econômico-financeira por entidade que goza de imunidade prevista no art. 150, inc. VI, “c”, da Constituição Federal, ou de isenção do IRPJ, nos termos do art. 15, da Lei nº 9.532, de 1997, caracteriza desvio de seus objetivos essenciais, uma vez que estabelece concorrência com organizações que não gozam do mesmo tipo de favor, acarretando perda ao direito de tratamento privilegiado.

ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. DESENVOLVIMENTO E COMERCIALIZAÇÃO DE PROGRAMAS E SISTEMAS COMPUTACIONAIS. ATIVIDADE DE NATUREZA ECONÔMICO-FINANCEIRA. INCOMPATIBILIDADE.

O desenvolvimento e comercialização de programas e sistemas computacionais, próprios e de terceiros, por associação civil sem fins lucrativos, ainda que os resultados dessa atividade revertam integralmente para a instituição e sejam aplicados no desenvolvimento de seus objetivos sociais, caracteriza ato de natureza comercial, sendo incompatível com a preservação da condição de entidade imune ou isenta.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

ISENÇÃO. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. CARÁTER SUBJETIVO. ABRANGÊNCIA TOTAL.

A isenção do IRPJ conferida às associações civis possui caráter subjetivo, não podendo ela, na ausência de disposição legal, abranger alguns rendimentos e deixar de fazê-lo em relação a outros da mesma beneficiária, salvo o disposto no § 2º, do art. 15, da Lei nº 9.532, de 1997.

SUSPENSÃO DA IMUNIDADE OU DA ISENÇÃO. EFEITOS.

Suspensa a imunidade ou a isenção, por meio do competente Ato Declaratório Executivo, a entidade fica sujeita às mesmas regras de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E DO LALUR. ARBITRAMENTO DO LUCRO. PROCEDÊNCIA.

O contribuinte obrigado à tributação com base no lucro real trimestral que não elaborar as Demonstrações Financeiras e não apresentar o LALUR quando solicitado dá ensejo ao arbitramento do lucro.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, (ii) no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencido o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, que lhe deu provimento parcial apenas para considerar isentas as receitas oriundas dos convênios firmados em relação aos contratos de P&D, tendo manifestado intenção de apresentar Declaração de Voto.

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Iágaro Jung Martins, José Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente de análise de Recurso Voluntário interposto face a Acórdão de 1ª instância que considerou a “Impugnação Improcedente”, tendo por resultado “Crédito Tributário Mantido”.

2. Registre-se que o processo se tratou de Suspensão de Imunidade Tributária iniciado pela Fiscalização, do qual resultou a publicação do Ato Declaratório de Exclusão nº 98, de 19/09/2016 (ADE, de e-fls. 3177) e contra este o Sujeito Passivo se insurgiu, apresentando Impugnação (e-fls. 3194/3232). Depois, adveio lavratura de Autos de Infração (AIs, de e-fls. 3242/3298), que o Sujeito Passivo também refutou através de Impugnação (e-fls. 3327/3377), em respeito ao disposto no § 9º, do art. 32, da Lei nº 9.430, de 1996. Dada essa sequência, o relatório obedecerá ordem diferente daquela que este Relator costuma seguir, com o intuito de facilitar o entendimento: as razões fiscais serão intercaladas com as razões de defesa em 1ª instância.

NOTIFICAÇÃO FISCAL DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE

Razões fiscais

3. Em 11/05/2016, a Autoridade Fiscal lavrou NOTIFICAÇÃO FISCAL DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE (e-fls. 02/08), em cumprimento ao disposto no § 1º, do art. 32, da Lei nº 9430/96. Desta extrai-se:

2.1 A pessoa jurídica identificada no preâmbulo, consoante seus estatutos sociais, trata-se de uma instituição criada sob a forma de associação civil sem fins lucrativos, que, em relação ao ano-calendário de 2012, se apresenta perante a Receita Federal como uma entidade imune, classificada no cadastro nacional de atividades econômicas (CNAE) no grupo de "Pesquisa e desenvolvimento experimental em ciências sociais e humanas" -código 72.20-7/00, conforme consta consignado na respectiva Declaração de Rendimentos (DIPJ).

2.2 Seu quadro de associados fundadores é composto apenas por duas pessoas: a Fundação CPqD - Centro de Pesquisa e Desenvolvimento em Telecomunicação - CNPJ nº 02.641.663/0001-10 e a empresa denominada Produtos de Alto Desafio Tecnológico Campinas Ltda. (hoje PADTEC S/A) - CNPJ nº 03.549.807/0001-76, todas sediadas no município de Campinas-SP, conforme registro constante na Ata da Assembleia Geral de Constituição, datada de 31/07/2001, composição esta que perdura até os dias atuais.

2.3 Os seus objetivos sociais, consoante registrado nos seus Estatutos, encontram-se assim definidos: [e-fls. 23 e ss., de que se destacam os incs. I e XIII do art. 4º, “pesquisa aplicada, desenvolvimento experimental e de produtos, isoladamente ou em conjunto com empresas, universidades, instituições de pesquisa, desenvolvimento ou fomento” e “desenvolvimento e comercialização de programas e sistemas computacionais, próprios ou de terceiros”]

2.4 A previsão constitucional de imunidade tributária, disposta no art. 150, VI, c, abaixo in verbis, não abarca o tipo associativo (associação civil) do qual se reveste o Sujeito Passivo, tampouco as atividades por ele desenvolvidas, ou seja, desenvolvimento experimental em ciências sociais e humanas. [...]

2.5 O CNAE cadastrado pela Fiscalizada - código 72.20-7/00, não está condizente com a realidade das operações que desenvolveu no ano-calendário de 2012, as quais estão mais afeitas ao CNAE 62.01-5-00 - Desenvolvimento de programas de computador sob encomenda, que se revela incompatível também com o benefício da isenção, previsto no art. 15, da lei nº 9.532/1997, abaixo transcrito [...]

2.6 Por outro lado, o fato da fiscalizada estar revestida formalmente sob a natureza jurídica de "associação civil", também não lhe favorece para o gozo dessa benesse fiscal, eis que a forma como a mesma foi constituída e sua finalidade, não condizem com conceito legal desse tipo associativo previsto no Código Civil (Lei nº 10.406/2002), que no seu art. 53 assim dispõe: "Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos."

2.7 Ora, conforme adiante se verá, no caso vertente, nenhuma dúvida paira de que a fiscalizada constitui-se de uma entidade com fins eminentemente econômicos. Tampouco, a sua natureza jurídica de "associação civil" atende ao pressuposto da existência de "união de pessoas que se organizem..." previsto na norma legal supracitada, não usual para uma sociedade formada apenas por duas pessoas jurídicas, como é o caso presente, até porque, para a constituição dos órgãos deliberativos e administrativos de uma verdadeira associação civil, tal como previsto nos artigos 53, c/c 54, 59 e 60 da Lei supracitada (presidente, vice-presidente, tesoureiro, secretário e membros do conselho fiscal), apenas dois associados não seriam suficientes.

2.8 No curso da ação fiscal esta auditoria constatou, a partir do exame dos assentamentos contábeis e documentários da fiscalizada que nos foram apresentados, que as atividades operacionais desenvolvidas pela mesma, no ano-calendário de 2012, é voltada à prestação de serviços de natureza mercantil, predominantemente na área de desenvolvimento e manutenção de software, revelando-se como uma atividade comum no mercado de TI (tecnologia da informação) de finalidade lucrativa, não albergada pela proteção fiscal do art. 150, VI da CF ou do art. 15 da Lei 9.532/97, sob pena da promoção da concorrência desleal no seio desse ramo de atividade.

2.9 Note-se que a propaganda veiculada na sua página da internet (www.atlantico.com.br) informa que essa instituição "desenvolve projetos sob medida para clientes de diversos segmentos de mercado, gerando soluções em Computação Móvel, Integração de Sistemas, TV Digital, Aplicações Financeiras,

Web, Sistemas para Redes, Automação, Engenharia de Telecom, Hardware e Sistemas Embarcados e que é uma das 150 melhores empresas do Brasil para se trabalhar"

2.10 A natureza empresarial do Instituto Atlântico pode ser vislumbrada, dentre outros, pelo fato de, para o fim de angariar clientes, utilizar-se dos serviços de uma empresa de representação comercial denominada SEGFIS - Soluções Tecnológicas e Representação Comercial Ltda. - EPP, CNPJ nº 03.244.839/0001-6.

2.11 Ora, como é cediço, a intermediação comercial é prática usual no meio empresarial, destinado a incrementação dos negócios, só admissível, portanto, quando há o interesse de mais vender e mais faturar, próprio das empresas com finalidade de lucro. Note-se que por conta dessas intermediações comerciais, a SEGFIS recebeu do Instituto Atlântico, durante o ano de 2012, a expressiva cifra de R\$ 833.956,66, conforme consta escriturado no Livro Razão da ora notificada, na conta nº 110102010003000000 - B.BRASIL C/C 16269-8, o que denota a intensa atuação daquela empresa na intermediação de serviços para a sua contratante.

2.12 Importa ressaltar, por oportuno, que de acordo com a DIPJ apresentada pela SEGFIS no ano de 2012, referida empresa teve a sua receita concentrada em apenas três fontes pagadoras: a FUNDAÇÃO CPQD CENTRO DE PEQUISA o INSTITUTO ATLÂNTICO e a CPQI SERVIÇOS TECNOLÓGICOS LTDA. as quais são entidades inter-relacionadas, porquanto a Fundação CPqD é co-fundadora do Instituto Atlântico, e este por sua vez, é sócio da empresa CPQI Serviços Tecnológicos - CNPJ nº 11.333.561/0001-29, com participação de 30% de seu capital, conforme se observa tanto da Ata da 1ª Assembléia Geral do Instituto Atlântico, como das informações colhidas junto ao cadastro da SRF.

2.13 Ademais, a CPQI Serviços Tecnológicos é uma sociedade empresária limitada, cuja atividade(CNAE) refere-se a consultoria em tecnologia da informação, portanto, com atuação direta na área de informática com fins essencialmente lucrativos, cujo faturamento no ano de 2012 foi da ordem de R\$ 11.612.447,69 (informação da DIPJ), tendo referida empresa, como administrador naquele período, o Sr. José Eduardo Martins - CPF nº 056.520.028-32, que também era o presidente do Instituto Atlântico, conforme é o que consta das informações cadastrais da mencionada empresa junto a SRF.

2.14 A propósito da empresa SEGFIS -Soluções Tecnológicas e Representação Comercial Ltda., vale ainda registrar que no ano de 2012 a mesma não apresentou em sua GFIP nenhum registro de empregado no seu quadro funcional, além do seu próprio sócio-administrador, no caso, o Sr. Eduardo Marin de Mattos - CPF nº 096.375.818-71, na qualidade de contribuinte individual - diretor não empregado sem FGTS.

2.15 Com efeito, de acordo como os assentamentos contábeis da Fiscalizada, constata-se que durante o ano de 2012, a mesma auferiu receitas da ordem de R\$ 27.859.530,08, as quais foram originárias, basicamente, das rubricas: Receita de Vendas de Serviços (Razão - Conta: 510107 - Pesquisa e Desenvolvimento), no total de R\$ 19.218.381,55 e de Receitas de Convênios (Razão - conta: 510201 - Pesquisa e desenvolvimento), no total de R\$ 8.310.074,75.

2.16 Do exame dos contratos relacionados às receitas de vendas de serviços e de convênios, observou-se que os serviços contratados se referem, predominantemente, a "Prestação de serviços de desenvolvimento de software", atividade enquadrada coincidentemente com o especificado no item XIII no seu Estatuto Social.

2.17 Portanto, como se observa, a inserção do item XIII ao Estatuto Social do Instituto Atlântico, concernente às atividades de "desenvolvimento e comercialização de programas e sistemas computacionais", bem demonstra a intenção de dar lastro legal para o gozo do benefício fiscal de isenção prevista no art. 15 da Lei 9.532/97, embora não tenha sido este, precisamente, o benefício fiscal indicado na DIPJ do exercício sob fiscalização. No entanto, ao contrário do pretendido, a introdução dessa atividade no seu estatuto, só ratifica o verdadeiro propósito, de natureza empresarial, do Instituto Atlântico, dissociado, portanto, da finalidade não econômica que deve prevalecer nas associações civis, conforme disposto no art. 53 do Código Civil, não devendo assim, merecer a proteção legal da isenção fiscal prevista no art. 15 da Lei 9.532/97.

2.18 Do exame das despesas realizadas pelo Instituto Atlântico no ano-calendário de 2012, se observou que o Instituto despense um volume significativo de recursos na contratação de serviços de empresas especializadas na área de informática, serviços estes essencialmente focados no desenvolvimento de software e congêneres, ... demonstrando assim, conforme especificado em planilha própria de nº 1, a prática habitual da terceirização dos serviços de desenvolvimento de software, que só vem a reforçar o enquadramento do fiscalizado no rol de empresas comuns, voltadas para a atuação mercantil na área de informática, sem motivação para a proteção fiscal pretendida.

2.19 [...] pela falta de recolhimento das contribuições previdenciárias assim apuradas, houve infringência ao requisito do art. 12, § 2º, "f" da Lei 9.532/97, representando mais um impeditivo para a auferição do benefício fiscal pretendido pela fiscalizada.

2.20 Por tudo o que foi exposto, restou evidenciado que, embora a ora notificada esteja formalmente revestida da natureza jurídica de "associação civil sem fins lucrativos", as atividades por ela praticadas ao longo do ano de 2012, por terem

natureza eminentemente empresarial, não atendem à condição basilar para o gozo do benefício da imunidade tributária consignado na Declaração de Rendimentos (DIPJ) apresentada para o correspondente exercício, ... Por outro lado, embora não tenha sido este o benefício indicado na mencionada DIPJ, a isenção fiscal referida no art. 15 da Lei 9.532/97, de igual modo, também não poderia merecer acatamento do Fisco, dada a natureza eminentemente mercantil/empresarial das atividades desenvolvidas pela fiscalizada no período sob fiscalização, fora do alcance da norma legal instituidora desse benefício.

Manifestação de Inconformidade

4. Cientificada da Notificação em 11/05/2016, a Interessada apresentou Manifestação de Inconformidade (e-fls. 3131/3152), em respeito ao preceituado no § 2º do art. 32 da Lei nº 9430/96. Sinteticamente, foi assim redigida:

3.1 Primeiramente, suscitou que houve erro de fato quando do preenchimento da DIPJ, relacionada ao ano-calendário de 2012, do qual resultou uma troca entre os termos jurídicos imunidade e isenção. Por isto, requereu revisão fundamentando no inciso IV, do art. 149, do CTN, in verbis: [...]

3.2 Aseverou que o INSTITUTO ATLÂNTICO constitui-se uma associação civil, pessoa jurídica de direito privado, fruto da união entre pessoas jurídicas, contra a qual não há qualquer impedimento, limitação ou excepcionalidade, apesar da alegativa do Agente Fiscalizador, que se organizaram em favor de fins não lucrativos, de acordo com o determinado no art. 53, do Código Civil de 2002, assim transcrito: [...]

3.3 Afirmou que da inteligência do parágrafo único do sobredito normativo, deduz-se que a manifestação de vontade, em prol da criação de uma associação, destina-se a criação de uma organização corporativa, uma das diferenças em relação a sociedade. A corporação possuiria existência autônoma em relação às partes que a compõem, havendo, pois, relação direta entre o todo e as partes, na qual aquele prevalece sobre estas.

3.4 Objetivando justificar a finalidade não lucrativa, trouxe a baila a distinção doutrinária, entre: objeto social e escopo ou finalidade; fins econômicos e fins lucrativos; e lucro objetivo e lucro subjetivo. [...]

3.5 Em apertada síntese deduziu que não é defeso o objeto social das associações conterem atividades econômicas que visem o lucro objetivo, cujo fim é destinado à corporação, entretanto a finalidade não pode ser lucrativa, em busca de lucros subjetivos, reservado a cada indivíduo componente de uma sociedade.

3.6 No caso em espécie, afirmou que o motivo determinante para suspensão do benefício de isenção (a notificação refere-se a imunidade) foi a prática de atividades

relacionadas ao desenvolvimento e comercialização de programas e sistemas computacionais, prevista no inciso XIII, do art. 4º, do seu Estatuto. Explicou que o citado inciso está intimamente relacionado ao inciso I, do mesmo artigo, qual seja, a da pesquisa aplicada, desenvolvimento experimental de produtos com empresas, universidades e instituições de pesquisa, desenvolvimento ou fomento. Tal ligação representa a transformação da teoria, inciso I, na prática, inciso XIII.

3.7 Percebe-se, pois, que estas atividades encontram-se alinhadas com o fim da associação. Constituem-se como capazes de gerar receita, a qual o INSTITUTO aplica integralmente na realização de seu escopo social de fornecer soluções científicas e tecnológicas, contribuindo para o desenvolvimento, progresso e bem-estar da sociedade brasileira. É imperioso destacar que o fato de a associação aplicar integralmente as receitas auferidas em seu fim social não foi sequer objeto de análise pelo fisco.

3.8 Do exposto, concluiu que não deve ser condenada a associação que busca meios de se autossustentar, sendo um destes a geração de receitas através de lucro objetivo, a fim de que possa exercer melhor seu escopo não econômico. Ademais, não há qualquer restrição legal indicando que as associações devam sustentar-se tão somente através de contribuições associativas ou de doações.

3.9 Complementou sustentando que a sobredita acepção se coaduna com o disposto no art. 54, do CC/02, que determina que o estatuto deve conter as fontes de recursos, bem como carrear aos autos doutrina, decisões judiciais e administrativas que, sob sua percepção, subsidiam a presente manifestação.

3.10 Ao promover a distinção entre o escopo da sociedade, lucro subjetivo, quer dizer prevalectimento do interesse individual de cada sócio, e o escopo das associações, lucro objetivo, assegurou que a Autoridade Fiscal equivocou-se ao apontar como principal razão para considerar o INSTITUTO como uma sociedade, a "prestação de serviços de natureza mercantil de finalidade lucrativa", uma vez que ignorou a sua própria organização, na qual prepondera o seu escopo não lucrativo, porque não há a finalidade de dividir o lucro objetivo entre seus membros, mas tão somente utilizá-lo como receita para alcançar o seu escopo social. Não prevalece, pois, o individual sobre o interesse da entidade.

3.11 Combateu a alegação da Autoridade Fazendária que a natureza empresarial do INSTITUTO pode ser vislumbrada ao contratar uma empresa de representação comercial, ao justificar que não há impedimento legal, bem como a existência desses contratos não possui o condão de, por si só, definir a natureza jurídica de uma associação. Muito pelo contrário, é um meio de captação de receitas sem desviar-se de seu principal foco.

3.12 Insurgiu-se contra a ilação do Fisco que a contratação de empresas para colaborar no desenvolvimento de softwares afastaria a natureza jurídica da associação, certificando que atualmente os contratos detém funcionalidade social, a qual é manifestada de diversas maneiras. No caso em comento, sobressaem os contratos existenciais, os quais caracterizam-se pela celebração entre pessoas não-empresariais ou pela presença de uma pessoa (não-empresária) cujo intuito é distinto da obtenção de lucro mediante a transmissão dos efeitos do contrato para terceiros.

3.13 Alegou a incompetência da Autoridade Fiscal para alterar a natureza jurídica de uma pessoa jurídica, ao afirmar que não seria uma associação, apesar de terem sido respeitados todos os requisitos necessários para sê-la. Nesse sentido, explicou que os requisitos para isenção encontram-se dispostos no art. 15, da Lei nº 9.532/97, abaixo in verbis: [...]

3.14 Destarte, apesar do § 3º do art. 15 da Lei nº 9.532/97 não remeter à alínea "f" do art. 12, § 2º, o Auditor Fiscal a utilizou como um dos motivos para realização de seu ato, quer dizer, ausência de recolhimento das contribuições previdenciárias. Ademais, pesa contra tal alegação o fato de o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, por meio de acórdão proferido na ADI nº 1.802-3/DF, ter deferido pedido de medida cautelar para suspender a vigência do § 1º e da alínea "f" do § 2º, ambos do art. 12, do art. 13 caput e do art. 14, todos da Lei nº 9.532/97.

3.15 Considerando que a referida alínea foi utilizada como motivo para a prática do ato de suspensão do benefício da isenção, não obstante não se aplicar ao caso em comento, além de se encontrar com vigência suspensa por conta de medida cautelar em ADI, bem como houve o cumprimento de todos os requisitos legais impostos, restou caracterizado que o Agente Fiscalizador extrapolou sua competência legal, a despeito da natureza vinculada do ato administrativo de suspensão do benefício de isenção.

3.16 A Autoridade Fazendária ao afirmar que uma associação não possui fins econômicos, ataca-a no próprio pressuposto nuclear de sua existência. Considerando que a inexistência de um negócio necessita de pronunciamento judicial para ser reconhecida, consoante dispõe os arts. 168 e 177, do Código Civil/02, e incisos XVII a XX, da CF 88, carece o ato administrativo de competência legal ou constitucional para guerreada suspensão.

3.17 Por fim, não há que se falar em concorrência desleal no presente caso, pois esta se circunscreve tão somente às atividades econômicas empresariais. Afirmou-se acima que o INSTITUTO não possui sequer natureza jurídica de sociedade civil, porque não persegue o lucro subjetivo como finalidade. Menos ainda de sociedade empresarial, pois lhe falta a característica da empresarialidade, considerando que

não produz e comercializa bens ou serviços habitualmente de forma profissional buscando lucro subjetivo.

3.18 Acrescentou declarando que não há, pois, sequer concorrência, considerando que a presente associação não possui a mesma finalidade de sociedades empresárias. Nem deslealdade, visto que age conforme a boa-fé, sem intuito fraudulento, não restando demonstrada a intenção de prejudicar sociedades empresariais que buscam lucro ou atrair seus clientes, considerando que nem concorrentes são.

3.19 Certificou que o INSTITUTO realizou convênios nos moldes da Lei de Informática (Lei nº 8.248/91 e alterações posteriores), ratificando mais uma evidência do fim não lucrativo da associação. Desse modo, caso não se entenda que a isenção deva ser mantida em relação ao todo, requereu que seja conferida isenção às receitas provenientes do convênio.

INFORMAÇÃO FISCAL DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE, DESPACHO DECISÓRIO E ADE

Razões fiscais

5. Em 19/09/2016, a Unidade de origem emitiu Informação Fiscal - Assunto: Imunidade. Suspensão do Benefício – Ano-calendário de 2012 (e-fls. 3165/3175), na qual foram apreciadas a Notificação Fiscal de Suspensão de Imunidade, (e-fls. 02/08), em cumprimento ao disposto no art. 32, § 1º, da Lei nº 9430/96, e as Alegações e Provas – Manifestação de Inconformidade, contra o feito fiscal mencionado, apresentada pela Interessada (e-fls. 3131/3152), nos termos do art. 32, § 2º, do citado dispositivo legal.

6. No que tange à Notificação Fiscal, a Autoridade Fiscal destacou os dados ressaltados no parágrafo terceiro e seus itens, constantes deste relatório, e em apertada síntese concluiu:

5.1 Foi lavrada pelo Serviço de Fiscalização a NOTIFICAÇÃO FISCAL DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE em desfavor do Autuado, para os fins da suspensão da imunidade tributária pretendida pela referida entidade, através da Declaração de Informações Pessoa Jurídica (DIPJ), apresentada para o ano-calendário de 2012, em razão da ausência de previsão constitucional, nos termos "DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR", conforme evidencia o art. 150, inciso VI, alínea "c", c/c o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, para essa espécie de entidade, seja em razão de sua natureza jurídica, seja em razão das atividades por ela desenvolvidas no correspondente exercício.

7. Da análise das Alegações e Provas – Manifestação de Inconformidade pelo Auditor Fiscal, pode-se destacar:

6.1 A Notificada deixou de apresentar suas alegações e provas quanto ao instituto da Imunidade, objeto do procedimento fiscal (NOTIFICAÇÃO FISCAL DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE). Ou seja, a notificada opta por apresentar os motivos de fato e de direito, os pontos de discordâncias e as razões e provas em defesa ao instituto da isenção, a qual entende ter direito, quando na realidade, conforme explicitado acima, o instituto em discussão é o de IMUNIDADE.

6.2 Pelo sobredito fato, não se conheceu as alegações e provas apresentadas pela Notificada, dado que, ao não rebater as questões de mérito, que levaram à convicção da Autoridade Fiscal, frustrou requisitos de admissibilidade, em especial o da regularidade formal do recurso, uma vez que não foram preenchidos dois dos seus requisitos genéricos: motivação e pedido de reforma ou de invalidação do pronunciamento recorrido.

6.3 A motivação aqui destacada como pressuposto recursal, também é considerada como conteúdo jurídico do princípio da dialeticidade a reger a sistemática recursal.

6.4 O princípio da dialeticidade consiste na exigência de pertinência temática entre os fundamentos do recurso a embasar o pedido de reforma e as razões de decidir do ato sancionador. Não se admite recurso genérico ou com fundamentação dissociada da decisão que se visa reformar. A observância do referido princípio é imprescindível para a formação do contraditório e para a apreciação da controvérsia pelo órgão competente, (...). É nesse sentido que a mera manifestação de inconformidade, dissociada dos fundamentos do ato questionado, impede o conhecimento da insurgência por ausência de motivação, e, por conseguinte, de regularidade formal.

6.5 Reforçou as razões do não conhecimento, citando jurisprudência dos Tribunais e suscitando os arts. 16 e 17, do Decreto nº 70.235/72, abaixo transcritos: [...]

6.6 Complementa que como a peça sob apreciação ataca o instituto da isenção e não o da imunidade, objeto da Notificação, pois o outro meramente informou, não há nexos causal entre ambos, constituindo-se tal fato inovação descabida que implica em conformismo da notificada com o que lhe foi notificado.

6.7 Ainda que assim não fosse, apenas para argumentar, a impugnação não mereceria prosperar, uma vez que os requisitos exigidos para eventual isenção também não foram preenchidos, consoante se demonstra, também, na referida Notificação Fiscal de fls. 02 a 08.

6.8 Por oportuno, afasta-se, também, a pretensão da notificada quanto à sua pretensão "da revisão de erro de fato ocorrido, do qual resultou uma troca entre os termos jurídicos imunidade e isenção", citando para tanto o artigo 149, inciso IV do Código Tributário Nacional, haja vista o que dispõe o "caput" do artigo 832 do

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), *in verbis*: [retificação só pode ser feita “antes de iniciado o processo de lançamento de ofício”]

6.9 Analisando a Notificação Fiscal de Suspensão de Imunidade, emitida pelo Serviço de Fiscalização -SEFIS (Fls. 02 a 08), entendo que restou comprovado que o instituto da imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VII, alínea "c" da Constituição Federal/1988 e no artigo 9º, inciso IV, alínea "c" do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966) não alcança a Notificada, enquanto "Associação Civil", mormente quando se trata de associação do tipo como se diz revestida a fiscalizada, nem tampouco as atividades por ela realizada na área de pesquisa e desenvolvimento experimental em ciências sociais e humanas, conforme apontado na DIPJ, ano-calendário 2012, posto que este instituto é restrito ao patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

8. Por derradeiro, propôs que fossem consideradas improcedentes as alegações e provas apresentadas pela Notificada, devendo para tanto ser expedido o competente ato declaratório executivo suspensivo do benefício de imunidade, com efeitos a partir do ano-calendário 2012.

9. Às e-fls. 3176, consta o Despacho Decisório, através do qual a Unidade de origem adota e aprova a Informação Fiscal, considerando improcedentes as Alegações e Provas apresentadas pela Interessada (e-fls. 3131/3152), para, em decorrência, expedir o ADE nº 98, de 19/09/2016 (e-fls. 3177), que suspendeu a imunidade do IRPJ, relativa ao ano-calendário de 2012, com base no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal, no art. 32, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/96, no art. 9º, inciso IV, alínea “c”, do CTN, c/c o art. 12, caput e § 2º, alínea “h”, da Lei nº 9.532/97. Abaixo o mencionado ADE: [..]

Impugnação contra o ADE

10. Inconformado com o ADE, a Interessada apresentou Impugnação (e-fls. 3194/3232), em 26/10/2016, na qual sustenta, em suma, as seguintes considerações de direito, além daquelas já mencionadas na Manifestação de Inconformidade:

10.1 Primeiramente, o Impugnante fez um apanhado das alegações e provas apresentadas, sintetizadas no parágrafo quarto e seus itens deste relatório.

10.2 Afirmou que, embora, na sobredita manifestação, tenha reconhecido o erro no preenchimento da DIPJ, relacionada ao ano-calendário de 2012, apondo indevidamente imunidade, quando em verdade se referia a isenção, a Autoridade Fiscal esquivou-se de apreciá-las, alegando ausência de regularidade formal da manifestação, e suspendeu indevidamente o benefício, violando diversos princípios constitucionais e infraconstitucionais informadores do processo administrativo, razão pela qual não merece subsistir sua decisão.

10.3 Insurgiu-se contra a motivação que se baseou o Agente Fiscalizador para manter o ato de suspensão, dado que se ateve a algo que nunca se verificou e de cujo equívoco foi alertado. Argumentou que a denominação conferida a certo instituto jurídico não possui o condão de alterar a incidência do instituto jurídico verificado no plano fático e subsumido no normativo. Assim, ao verificar-se, in casu, a concreção de hipótese de isenção tributária, o administrado não possui a obrigação de defender o indefensável, qual seja, a presença de imunidade tributária, a qual reconhece como insubsistente.

10.4 Impor tal conduta significa fulminar o princípio da ampla defesa e do contraditório em sua acepção material - mais relevantes do que o mero formalismo utilizado pelo administrador em sua motivação. Destarte, o Instituto Atlântico não fugiu da temática, trazendo questão completamente nova. Trouxe suas considerações sobre o devido enquadramento jurídico dos fatos investigados. O julgador não precisa concordar, mas necessita considerá-los e manifestar-se sobre os mesmos para que sua decisão respeite a dialeticidade necessária ao processo, ainda que administrativo.

(...)

10.6 Destacou que a Autoridade Fazendária citou a isenção prevista no art. 15, da Lei nº 9.532/97, e alegou a presença de fins lucrativos nas suas atividades, em diversos momentos da NOTIFICAÇÃO, por outro lado, pouco tratou sobre a questão da imunidade especificamente. Desse modo, inferiu que suas argumentações foram proporcionais às alegativas expedidas pela Autoridade Fiscal.

10.7 Assevera que faltou de boa-fé objetiva ao Auditor Fiscal, pois, conforme dito, tratou substancialmente sobre isenção na notificação, contudo, perante as contraposições, não as reconheceu, esquivando-se de apreciá-las por meio de jurisprudência defensiva que, salientou, não foram verificadas. Assim, trata-se de uma decisão que viola a confiança que o administrado deposita na Administração.

10.8 Apesar do sobredito, na Informação Fiscal a Autoridade Fiscal se contradiz, visto que decidiu de uma forma, fundamentando que não conheceria dos argumentos trazidos, entretanto, “apenas para argumentar”, manifestou que os requisitos da isenção também não estavam presentes.

10.9 Pelo exposto, não deve prosperar a decisão de não recebimento das alegações da notificada porquanto se encontrou inteiramente eivada de ofensas ao contraditório, à ampla defesa, à dialeticidade, à motivação e repleta de contradições, além de consubstanciar clara falta de boa-fé objetiva da autoridade administrativa e superar os limites do razoável atinentes à discricionariedade da Administração, de maneira que se configura completamente arbitrária.

10.10 No que concerne o tema “Da natureza jurídica do INSTITUTO ATLÂNTICO. Das associações nos planos da existência, validade e eficácia. Da diferença entre finalidade econômica e finalidade lucrativa.”, o Impugnante repisou os argumentos sintetizados nos itens 3.2 a 3.9, do parágrafo quarto deste relatório, inovando apenas ao anunciar, subsidiado por posicionamentos doutrinário e jurisprudências judiciais e administrativas, que a existência de eventuais superávites ou remuneração dos dirigentes não constituem impeditivos ao gozo do benefício de isenção, bem como, no caso em espécie, o Fisco não provou que o INSTITUTO teria deixado de aplicar integralmente seus recursos na manutenção ou desenvolvimento de seus objetivos.

LANÇAMENTO

Consequência da suspensão da imunidade

11. Em consequência da suspensão da imunidade tributária através do ADE, cuja ciência se concretizou em 26/09/2016, o Fiscalizado passou a se sujeitar ao regime tributário comum às demais pessoas jurídicas (LUCRO REAL TRIMESTRAL).

12. Da sobredita constatação, a Fiscalização intimou a Autuada por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 07, de 26/09/2016, no qual requereu a apresentação das suas Demonstrações Financeiras, no caso, o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício-DRE, dos trimestres do ano de 2012, como também o Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR, além do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais-DACON.

13. Em sua resposta, datada de 10/10/2016, às fls. 3238/3241, a Fiscalizada apresentou apenas o seu Balanço Patrimonial e o Demonstrativo de Superávit, todos com apuração anual e, ao mesmo tempo, declarou-se impossibilitado de apresentar o LALUR e a DACON, sob a justificativa de que tais documentos não são obrigatórios para as entidades imunes e isentas.

14. Diante do sobredito, o Auditor Fiscal concluiu:

14.1 Como visto, em que pese a oportunidade dada a fiscalizada para ajustar-se à norma de tributação pelo lucro real prevista no art. 1º da Lei 9430/96, ou seja, para que apresentasse, com base na sua contabilidade, as demonstrações financeiras (Balanços e DRE) em bases trimestrais, conforme é a regra ordinária para a tributação do lucro das pessoas jurídicas quando não optantes por outra forma prevista em lei, como é o seu caso, que não optou pelo lucro real anual na forma do art. 2º da Lei 9430/96 e nem tampouco pelo lucro presumido na forma do art. 26 § 1º desse mesmo diploma legal, seu representante resiste em submeter-se a essa regra, insistindo na tese de que é uma entidade imune, tendo por isso, limitando-se a apresentar o seu Balanço Patrimonial e o Demonstrativo de Superávit, em base anual, ambos levantados na data de 31/12/2012.

14.2 Assim sendo, por não ter a fiscalizada atendido as condições para a apuração do lucro real anual, uma vez que não cumpriu a exigência de pagamentos das estimativas mensais prevista no art. 2º da Lei 9.430/96, c/c o art. 3º parágrafo único desse mesmo diploma legal, aliado a ausência de escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR, previsto no art. 260, III e 262 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99), impõe-se a aplicação ex-officio do regime de arbitramento do lucro, para os fins de apuração da base tributável pelo IRPJ e a CSLL, na forma como previsto no artigo o 530, inciso I do Regulamento supracitado.

Impugnação

15. Inconformado, a Interessada apresentou Impugnação contra os AIs (e-fls. 3327/3377), em 16/01/2017. Considerando que há estreita relação entre os lançamentos fiscais contra os quais se insurge e o procedimento de suspensão da imunidade tributária, reprisa a refutação da suspensão, entretanto, complementa-a concatenando com o lançamento propriamente dito sem, todavia, deixar de combatê-lo.

16. No que tange a impugnação da suspensão, repete as argumentações resumidas no parágrafo décimo e seus itens, constantes deste relatório. Contudo insere, em síntese, as seguintes razões de direito:

19.1 Em relação ao tema: ***Da incidência da norma jurídica tributária. Violação ao contraditório, ampla defesa e à boa-fé processual. Da nulidade do processo administrativo***, como entende que o processo de suspensão de imunidade foi nulo, in totum, os autos de infração que dele decorre é eivado do mesmo vício. Dessa forma, devem ser desconstituídos ou ao menos suspensa a cobrança do crédito tributário após decisão capaz de fornecer segurança jurídica sobre a suspensão da isenção.

19.2 No que se refere ao tema: ***Da natureza jurídica do Instituto Atlântico. Das associações nos planos da existência, validade e eficácia. Da diferença entre finalidade econômica e finalidade lucrativa***, o Sujeito Passivo reitera que o Fisco não demonstrou uma utilização irregular da receita arrecadada pela associação, além dos serviços prestados enquadrarem-se inteiramente na regra de isenção.

19.3 Quanto ao tema: ***Da diferença entre associação e sociedade. Dos requisitos para o benefício da isenção. Da proteção constitucional às associações. Dos vícios de competência e motivo no ato administrativo. Da inexistência de concorrência desleal. Da nulidade do processo administrativo***, o Impugnador assevera que como a suspensão do benefício decorreu de um procedimento nulo, em virtude de violar diversos princípios constitucionais atinentes ao Estado de Direito, restam nulos também os autos de infração lavrados e, conseqüentemente, o crédito constituído, porque daquele advieram.

17. No que diz respeito aos Als, insurgiu-se apresentando as seguintes argumentações jurídicas:

20.1 Da **diferença entre a fonte de receita do ano de 2012 e a fonte de receita dos outros anos**. Segundo o Impugnador o ano objeto do lançamento, isto é 2012, foi um ponto fora da curva na trajetória do INSTITUTO, visto que a partir de 2013, consoante tabela abaixo (e-fls. 3363, fl. 37 do arquivo da Impugnação], as receitas decorrentes de convênios e contratos P&D, que se enquadram nos ditames da Lei da Informática, superaram as provenientes de contratos. Neste sentido, a tese do Fisco de que a impugnante possui escopo de lucro subjetivo advém de uma averiguação superficial e parcial dos fatos, dado que o fato de advir de prestação de serviço não afasta a possibilidade de se incluir na categoria e pesquisa e desenvolvimento.

20.2 **Da receita proveniente dos convênios. Do vício no arbitramento** efetuado pelo Fisco. Quanto a este tema apresentou, em apertada síntese, as seguintes objeções:

20.2.1 O arbitramento, com fundamento no art. 530, I, do RIR/1999, está viciado, em razão da contabilidade do INSTITUTO está inequivocamente regular, pois consoante foram fornecidos à Fiscalização os arquivos magnéticos contendo os registros contábeis gravados em CD-ROM e as documentações comprobatórias dos registros contábeis lançados em sua contabilidade e das receitas auferidas. Ademais o tempo concebido pelo Fisco para elaboração das demonstrações financeiras, LALUR e balancetes não foi razoável, ou seja, apenas 20 dias.

20.2.2 Que mesmo de posse da contabilidade, onde todos os registros estavam em perfeita consonância com a legislação de regência, até porque não houve nenhum questionamento dos lançamentos ou apurações apresentadas, passível de apurar de forma escorreita os tributos devidos, a Fiscalização optou pelo arbitramento.

20.2.3 É assente na doutrina e jurisprudência que sobre o citado regime de apuração pairam os princípios da praticabilidade e excepcionalidade, ou seja se trata de uma medida extrema. Desse modo, veda-se, por ausência de motivação, a sua utilização nos casos de existência de contabilidade regular. Além disso, a diferença entre o superávit apurado, R\$ 994.180,00 (novecentos e noventa e quatro mil e cento e oitenta reais), e crédito lançado, em torno de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões), afronta os princípios constitucionais da legalidade e da capacidade contributiva.

20.2.4 Rebelou-se também quanto a incorreta mensuração da receita utilizada no cálculo do arbitramento, restando nulo o auto de infração por

vício material quanto à apuração da base tributária, em clara ofensa ao art. 142, do CTN, de acordo inclusive com a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Segundo as argumentações abaixo, a Fiscalização adicionou indevidamente receitas que estão classificadas como convênio, cuja natureza, nas Entidades sem fins lucrativos, é definida como receitas com restrição.

20.2.4.1 Tais valores (receita com restrição) são referentes a recebimentos de acordos firmados com empresas do ramo de telecomunicação e tecnologia, devendo ser analisadas as cláusulas de prestação de contas e as de remuneração às quais estão vinculadas. Isso porque, somente os valores vinculados à remuneração têm natureza de receita, ao passo que os valores relativos à execução do projeto devem compor a conta de passivo, pois não nunca pertenceram ao INSTITUTO.

20.2.4.2 Contabilmente, o assunto é tratado no ITG 2002 -Entidade sem Finalidade de Lucros, aprovado pela Resolução CFC ne 1.409/12. Por esses normativos contábeis, caberia a análise da auditoria sobre as prestações de contas e mensuração da efetiva remuneração de cada conta convênio, para só então apurar-se a correta determinação dos valores com substância de receita (mesmo que isentas).

20.2.4.3 Destaque-se que a orientação do ITG 2002 é que o valor de superávit, ou parte dele que tenha restrição para aplicação, deve ser reconhecido em conta específica do Patrimônio Líquido, haja vista sua aplicação estar conferida a certas condições contratuais que devem ser cumpridas, sob pena de devolução, em total consonância com o princípio da essência sobre a forma. Melhor dizendo: se a entrada do recurso for originária de convênio com restrição, não poderá ser contabilizado como receita! À época, a impugnante contabilizou os referidos convênios como receitas tão-somente porque o ITG 2002 foi publicado em setembro de 2012.

20.2.4.4 Para o desenvolvimento do projeto, a impugnante recebe os valores supracitados com natureza condicional, porém, parte dos mesmos visa a realização do Plano de Trabalho em conjunto, e não como pagamento por serviço prestado. A receita efetiva da impugnante na negociação corresponde a até 20% dos valores do convênio, devendo essa parte ser considerada receita isenta para fins de superávit, na forma exigida pelo ITG 2002. As demais entradas financeiras, que correspondem a 80% do valor recebido a título de

convênios, não têm natureza de receita, em razão do seu caráter restritivo.

20.2.4.5 Portanto, com base na Demonstração do Resultado do Exercício de 2012, o valor recebido com convênios é de R\$ 8.135.698,68. No entanto, somente 20% deste valor é realmente receita da impugnante. Ou seja, a receita para fins de superávit (lucro potencial) é de apenas R\$ 1.627.139,73.

20.2.4.6 Assim, quando realizados os ajustes e calculado o lucro real, vê-se que a impugnante apresenta prejuízo nos quatro trimestres de 2012 [e-fls. 3373, fl. 47 da Impugnação].

20.2.4.7 Desta forma, verifica-se que, uma vez adotado o procedimento que a legislação e a jurisprudência definem como o correto para o caso de o contribuinte possuir contabilidade regular, que é a apuração pelo Lucro Real, a impugnante não possui qualquer valor a recolher a título de IRPJ e CSLL.

20.2.5 No presente caso, percebe-se uma atuação marcante do Instituto Atlântico na pesquisa e desenvolvimento científico e tecnológico no setor de informática e automação. Neste sentido, apresenta-se mais uma evidência do fim não lucrativo da associação.

20.2.6 Portanto, considerado o caráter empresarial ainda menos marcante das receitas decorrentes dos convênios, deve ser considerada a segregação de receitas, no sentido de não considerar aquelas como alheias à isenção.

18. Percorridas todas estas etapas, sobreveio deliberação da Autoridade Julgadora de piso, consubstanciada no Ac. nº 15-43.814 - 1ª Turma da DRJ/SDR, proferido em sessão realizada em 31/10/2017 (e-fls. 4798/4843), de que se deu ciência à Interessada em 09/11/2017 (e-fls. 4850), cuja ementa foi vazada nestes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

NULIDADE.

Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não se tratar de caso de inobservância dos pressupostos legais para lavratura do Ato Declaratório Executivo e Auto de Infração, é incabível falar em nulidade da Suspensão do Benefício de Imunidade Tributária e do Lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. APRECIÇÃO VEDADA. ENTENDIMENTO ADMINISTRATIVO.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a argüição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade dos preceitos legais que embasaram o ato de lançamento. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário. As alegações de inconstitucionalidade ou de ilegalidade somente são apreciadas nos julgamentos administrativos quando houver expressa autorização.

IMUNIDADE E ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. ATIVIDADE DE NATUREZA ECONÔMICO-FINANCEIRA. INCOMPATÍVEL

A prática de atividades de natureza econômico-financeira por entidade que goza de imunidade prevista no art. 150, VI, alínea “c”, da Constituição Federal de 1988, ou de isenção do IRPJ, nos termos do art. 15, da Lei nº 9.532, de 1997, caracteriza desvio de seus objetivos essenciais, uma vez que estabelece concorrência com organizações que não gozam do mesmo tipo de favor, acarretando perda ao direito de tratamento privilegiado.

ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. DESENVOLVIMENTO E COMERCIALIZAÇÃO DE PROGRAMAS E SISTEMAS COMPUTACIONAIS. ATIVIDADE DE NATUREZA ECONÔMICO-FINANCEIRA. INCOMPATÍVEL.

O desenvolvimento e comercialização de programas e sistemas computacionais, próprios e de terceiros, por associação civil sem fins lucrativos, ainda que os resultados dessa atividade revertam integralmente para a instituição e sejam aplicados no desenvolvimento de seus objetivos sociais, caracteriza ato de natureza comercial, sendo incompatível com a preservação da condição de entidade imune ou isenta.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2012

ISENÇÃO. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. CARÁTER SUBJETIVO. ABRANGÊNCIA TOTAL

A isenção do IRPJ conferida às associações civis possui caráter subjetivo, não podendo ela, na ausência de disposição legal, abranger alguns rendimentos e deixar de fazê-lo em relação a outros da mesma beneficiária, salvo o disposto no parágrafo 2º, do art. 15, da Lei nº 9.532/97. Por essa razão, o não-cumprimento de qualquer dos requisitos estipulados para seu gozo, a exemplo da obtenção de receitas incompatíveis com a natureza das entidades sem fins lucrativos, importará a perda da isenção na sua totalidade.

SUSPENSÃO DA IMUNIDADE OU DA ISENÇÃO. EFEITOS.

Uma vez suspensa a imunidade ou a isenção, por meio do competente Ato Declaratório Executivo, a entidade fica sujeita às mesmas regras de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E DO LALUR. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

O contribuinte pessoa jurídica, obrigado à tributação com base no lucro real trimestral, que não elaborar as Demonstrações Financeiras e não apresentar o LALUR, que se trata de um livro fiscal de escrituração obrigatória, quando solicitado, dá ensejo ao arbitramento do lucro.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DESENVOLVIMENTO E MANUTENÇÃO DE SOFTWARE. LUCRO ARBITRADO. PERCENTUAL DA RECEITA BRUTA. 38,4% (TRINTA E OITO E QUATRO DÉCIMOS POR CENTO)

A prestação de serviços de desenvolvimento e manutenção de software, insere-se na atividade de prestação de serviços em geral, e, portanto, deve incidir a alíquota de alíquota 32% (trinta e dois por cento). No lucro arbitrado, tal percentual deve ser acrescido de 20%, totalizando 38,4% sobre a receita bruta trimestral na apuração da base de cálculo.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2012

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do IRPJ, mutatis mutandis, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento aos relativos à CSLL, PIS e COFINS, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012

SUSPENSÃO DA IMUNIDADE OU DA ISENÇÃO. ASSOCIAÇÕES CIVIS SEM FINS LUCRATIVOS. LUCRO ARBITRADO

Suspensa a imunidade ou a isenção do IRPJ e da CSLL, por meio do competente Ato Declaratório Executivo, arbitrando-se o lucro, a associação civil sem fins lucrativos deverá apurar o PIS/Pasep sobre o faturamento/receita bruta à alíquota de 0,65% (sessenta e cinco por cento).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2012

SUSPENSÃO DA IMUNIDADE OU DA ISENÇÃO. ASSOCIAÇÕES CIVIS SEM FINS LUCRATIVOS. LUCRO ARBITRADO

Suspensa a imunidade ou a isenção do IRPJ e da CSLL, por meio do competente Ato Declaratório Executivo, arbitrando-se o lucro, a associação civil sem fins lucrativos deverá apurar a Cofins sobre o faturamento/receita bruta à alíquota de 3 % (três por cento), sem que lhe seja permitido excluir do cálculo as receitas relativas às atividades próprias da associação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

19. Irresignada, em 11/12/2017 (e-fls. 4852), a Interessada interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 4853/4902), em que, sinteticamente, repisa as razões de Impugnação, agregando, em preliminar de nulidade, que houve “‘revogação’ da Constituição Federal pela decisão recorrida”

VOTO

Conselheiro **Rafael Taranto Malheiros**, Relator

20. O Recurso Voluntário é tempestivo (e-fls. 4850 e 4852), pelo que dele se conhece.

PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA: VIOLAÇÃO AO CONTRADITÓRIO, À AMPLA DEFESA E À BOA-FÉ PROCESSUAL

21. Assim se manifestou a Recorrente, em síntese:

A teor da decisão recorrida, em excerto já colacionado acima, a Administração Fazendária NÃO está sujeita aos ditames do contraditório, da ampla defesa e da boa-fé processual. É isto mesmo, doutos Conselheiros, para a DRJ em Salvador, "as alegações de ofensa aos princípios da ampla defesa, do contraditório e da boa-fé processual, não podem ser oponíveis às autoridades administrativas, posto que estas se encontram totalmente vinculadas aos ditames legais (art. 116, inc. III, da Lei n.º 8.112/1990)".

(...)

Está claro nestes autos que a autoridade Fazendária simplesmente se recusou a analisar a impugnação administrativa apresentada pelo INSTITUTO ATLÂNTICO, fazendo-o com fulcro no pífio argumento de que aquela impugnação tratou de suspensão da isenção, quando o auto de infração tratara de suspensão da imunidade.

Observe-se, em confirmação, a motivação do agente administrativo fiscalizador ao manter o ato de suspensão:

Com relação à regularidade formal das mesmas (fls. 3131 a 3152), é evidente pela análise dos argumentos trazidos que a notificada não rebate os elementos que levaram a convicção da autoridade fiscal, uma vez que o procedimento fiscal tratou, substancialmente, da ausência de requisitos para o gozo da imunidade, enquanto que a empresa notificada manifesta sua inconformidade ao ato fazendo referência a instituto diverso, qual seja isenção.

A decisão ora recorrida até tentou corrigir a gravíssima falha do agente de fiscalização, mas é certo que jamais poderá fazê-lo, vez que se subtraiu do recorrente importantíssima garantia constitucional, qual seja a de ver suas razões efetivamente analisadas pela autoridade competente.

No momento em que o Delegado da Receita Federal do Brasil em Fortaleza se recusou a analisar as alegações e provas apresentadas pelo ATLÂNTICO, inquitou de nulidade insanável todo o procedimento, não sendo admissível que a análise daquelas razões pela DRJ tenha o condão de afastar a nulidade presente.

(...)

Não fosse o suficiente, ainda incorreu nas seguintes contradições ao motivar o ato de não recebimento daquelas alegações:

Ainda que assim não fosse, apenas para argumentar, a impugnação não mereceria prosperar, uma vez que os requisitos exigidos para eventual isenção também não foram preenchidos, consoante se demonstra, também, na referida notificação fiscal de fls. 02 a 08.

[...]

Quanto aos fundamentos ventilados pela fiscalização em relação ao instituto da isenção, entendo que o foram por mero informe, posto que estes não trazem qualquer nexos causal com o instituto da imunidade, este sim, tratado na supracitada Notificação Fiscal de fls. 02 a 08; pelo que deixamos de examiná-los.

(...)

Não obstante, os argumentos acima expostos sequer foram considerados, de forma que a RECEITA FEDERAL, considerando apenas o interesse público secundário, mas se esquecendo por completo de um interesse público primário — a garantia dos direitos fundamentais — lavra diversos e espúrios autos de infração que decorrem, in totum, de um processo administrativo nulo, razão pela qual se encontram, também, eivados dos mesmos vícios.

O desrespeito ao devido processo legal é incontornável, tanto que foi expressamente reconhecido pela DRJ, senão veja-se:

39 Pelo exposto, indubitavelmente houve nas peças relatadas a análise tanto da IMUNIDADE como da ISENÇÃO, pertencendo ambas à lide sob julgo, por conseguinte, reside razão ao contribuinte quando pleiteia a apreciação dos seus argumentos, todos relacionados a ISENÇÃO, rebatedores da suspensão em comento. Desse modo, consideraremos neste voto todas as argumentações do INSTITUTO rechaçadoras da suspensão da isenção, contudo, conforme proposições precedentes, não é condição justificadora de qualquer anulação.

O equívoco, que se busca ver corrigido por esse Conselho Recursal, está em admitir o vício e não aplicar a consequência cabível, qual seja a declaração de nulidade do processo a partir da decisão que não conheceu das alegações e provas apresentadas pelo ora recorrente.

Devem os autos de infração em epígrafe, portanto, ser desconstituídos ou — ao menos —, para o restabelecimento do devido processo legal, determinar-se o

retorno dos autos à origem, de forma que as alegações e provas apresentadas pelo INSTITUTO possam ser analisadas pelo Delegado da RFB em Fortaleza.

22. O primeiro argumento da Recorrente, que a “*Administração Fazendária NÃO está sujeita aos ditames do contraditório, da ampla defesa e da boa-fé processual*” se dá quanto a período tirado de contexto do Acórdão de piso. A afirmação da DRJ se deu nestes termos (o excerto mencionado pela Defesa se encontra abaixo sublinhado), de conformidade à Súmula CARF nº 2:

33 Ademais, no caso em espécie, vê-se que **o autuado foi cientificado de todos os atos, especialmente do ADE e dos Autos de Infração, nos quais foram respeitados todos os requisitos indispensáveis à sua validade, conforme disposto no art. 142, do CTN, e no art. 10, do Decreto nº 70.235/72.** Desse modo, **permitiu o pleno exercício da defesa, materializada nas impugnações tempestivas, onde o autuado demonstrou conhecimento da matéria que deu causa** a suspensão de imunidade e ao lançamento de ofício e indicou as falhas que, no seu entender, tornaram improcedentes a suspensão da imunidade e as exigências fiscais sob julgamento.

34 Nesse sentido, **a pretensão de anular o ato administrativo** que iniciou o procedimento de suspensão do benefício de isenção **por entender atentatório aos princípios e normas da Lei Maior, tal anseio exigiria o exame da norma legal em face de disposições constitucionais, o que, sem dúvida, caracterizaria controle de constitucionalidade da lei, que é atividade inserta no âmbito de competência exclusiva do Poder Judiciário.** De resto, o contencioso administrativo não é o foro próprio para examinar questões de tal natureza, dado que não cabe às autoridades administrativas se manifestarem sobre matéria do ponto de vista constitucional, **excetuado os casos em que houver declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal de lei, de tratado ou de ato normativo**, situação em que é permitido às autoridades fiscais a quo afastar a sua aplicação (Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, e Parecer da PGFN/CRE n.º 948, de 2 de junho de 1998).

35 Assim, as alegações de ofensa aos princípios da ampla defesa, do contraditório e da boa-fé processual, não podem ser oponíveis às autoridades administrativas, posto que estas se encontram totalmente vinculadas aos ditames legais (art. 116, inc. III, da Lei n.º 8.112/1990), mormente quando do exercício do controle de legalidade do lançamento tributário (art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN). Em verdade, de acordo com o parágrafo único do art. 142 do CTN, a autoridade fiscal encontra-se limitada ao estrito cumprimento da legislação tributária, estando impedida de ultrapassar tais restrições para examinar questões outras como as suscitadas na impugnação em exame. Cabe ao julgador administrativo simplesmente seguir a lei e obrigar seu cumprimento.

23. Também, quanto ao argumento de que a “*autoridade Fazendária simplesmente se recusou a analisar a impugnação administrativa [...], fazendo-o com fulcro no pífio argumento de que aquela impugnação tratou de suspensão da isenção, quando o auto de infração tratara de suspensão da imunidade*”, tal se deu motivadamente, uma vez que, de fato, a Fiscalização tratou de suspensão de imunidade, trazendo argumentos que também rechaçaram eventual benefício da isenção. Chama-se atenção para os termos em que foram vazados a “Notificação Fiscal” (e-fls. 2/8), em consonância com a “Informação Fiscal” (e-fls. 3165/3175) que deu substrato ao ADE, que afirma que “[q]uanto aos fundamentos ventilados pela fiscalização em relação ao instituto da isenção, entendo que o foram por mero informe, posto que estes não trazem qualquer nexo causal com o instituto da imunidade [...]”:

Contexto

No exercício do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em observância ao disposto no art. 32, § 1º da Lei nº 9.430/96, formulamos a presente Notificação Fiscal, para os fins da suspensão da imunidade tributária pretendida pela entidade acima identificada através da Declaração de Rendimento (DIPJ) apresentada para o ano-calendário de 2012, em razão da ausência de previsão constitucional, no rol das imunidades fixadas no art. 150, inc. VI da Constituição Federal, para essa espécie de entidade, seja em razão de sua natureza jurídica, seja em razão das atividades por ela desenvolvidas no correspondente exercício, conforme circunstanciado a seguir:

1- DA PESSOA JURÍDICA

A pessoa jurídica identificada no preâmbulo, consoante seus estatutos sociais, trata-se de uma instituição criada sob a forma de associação civil sem fins lucrativos, que, em relação ao ano-calendário de 2012, se apresenta perante a Receita Federal como uma entidade imune, classificada no cadastro nacional de atividades econômicas (CNAE) no grupo de "Pesquisa e desenvolvimento experimental em ciências sociais e humanas" - código 72.20-7/00, conforme consta consignado na respectiva Declaração de Rendimentos (DIPJ).

(...)

2- DA IMUNIDADE

De pronto, descarta-se a possibilidade da imunidade tributária pretendida pela fiscalizada, porquanto desprovida de fundamentação legal, dada a absoluta falta de previsão na norma constitucional pertinente (art. 150, VI da CF), para a agasalhar o tipo associativo do qual se reveste essa entidade ou as atividades por ela desenvolvidas.

Com efeito, o instituto da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, "c" da CF/88 e no art. 92, IV, "c" do CTN, é restrito ao *patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos*

trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, não alcançando portanto as associações civis do tipo como se diz revestida a fiscalizada, nem tampouco as atividades ditas por ela realizadas na área de pesquisa e desenvolvimento experimental em ciências sociais e humanas, conforme apontado na DIPJ supramencionada.

Para o mencionado código de atividade (CNAE), o benefício possivelmente aplicável poderia até ser o da isenção, previsto no art. 15 da Lei 9.532/97, assim definido: "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." Entretanto, também nessa hipótese, não há como se admitir o usufruto de tal benefício por parte dessa entidade, uma vez que restou constatado que a atividade de que trata o CNAE por ela cadastrado, não se coaduna com a realidade das operações que foram desenvolvidas pela mesma no ano de 2012, as quais se relacionam, na verdade, com o CNAE 62.01-5-00 - Desenvolvimento de programas de computador sob encomenda, conforme adiante se verá, atividade esta que se revela incompatível com o instituto da isenção aqui referido. Por outro lado, o fato da fiscalizada estar revestida formalmente sob a natureza jurídica de "associação civil", também não lhe favorece para o gozo dessa benesse fiscal, eis que a forma como a mesma foi constituída e sua finalidade, não condizem com conceito legal desse tipo associativo previsto no Código Civil (Lei nº 10.406/2002), que no seu art. 53 assim dispõe: "Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos ."

(...)

3- DOS FATOS

(...)

3.1- DAS RECEITAS AUFERIDAS

(...)

Portanto, como se observa, a inserção do item XIII ao Estatuto Social do Instituto Atlântico, concernente às atividades de "desenvolvimento e comercialização de programas e sistemas computacionais", bem demonstra a intenção de dar lastro legal para o gozo do benefício fiscal de isenção prevista no art. 15 da Lei 9.532/97, embora não tenha sido este, precisamente, o benefício fiscal indicado na DIPJ do exercício sob fiscalização. No entanto, ao contrário do pretendido, a introdução dessa atividade no seu estatuto, só ratifica o verdadeiro propósito, de natureza empresarial, do Instituto Atlântico, dissociado, portanto, da finalidade não econômica que deve prevalecer nas associações civis, conforme disposto no art. 53

do Código Civil, não devendo assim, merecer a proteção legal da isenção fiscal prevista no art. 15 da Lei 9.532/97.

(...)

4- CONSIDERAÇÕES FINAIS

Cumpra por fim ressaltar que, além de eximir-se do pagamento de tributos sob o manto da imunidade tributária, pesa ainda em desfavor da notificada, o propósito de subtrair de sua responsabilidade, os encargos previdenciária devidos sobre a folha de pagamentos de pessoal, por meio da utilização de Contratos de Direitos Autorias-CDA firmados com seus próprios empregados, justificando parte dos pagamentos a eles devidos a título de salários, conforme assim foi apurado em procedimento de fiscalização concomitante a esta, voltada às Contribuições Previdenciárias, realizada por esta mesma repartição fiscal e que deu ensejo às autuações constantes do processo administrativo de nº 10380-720.577/2016-33. Logo, pela falta de recolhimento das contribuições previdenciárias assim apuradas, houve infringência ao requisito do art. 12, § 2º, "f" da Lei 9.532/97, representando mais um impeditivo para a auferição do benefício fiscal pretendido pela fiscalizada.

Por tudo o que foi exposto, restou evidenciado que, embora a ora notificada esteja formalmente revestida da natureza jurídica de "associação civil sem fins lucrativos", as atividades por ela praticadas ao longo do ano de 2012, por terem natureza eminentemente empresarial, não atendem à condição basilar para o gozo do benefício da imunidade tributária consignado na Declaração de Rendimentos (DIPJ) apresentada para o correspondente exercício, tal como previsto no art. art. 150, VI da Constituição Federal e art. 12 da Lei 9.532/97, porquanto inexistente na referida norma constitucional, previsão para agasalhar, sob o manto da imunidade tributária, a entidade fiscalizada, seja em razão de sua natureza jurídica, seja em razão de suas atividades. Por outro lado, embora não tenha sido este o benefício indicado na mencionada DIPJ, a isenção fiscal referida no art. 15 da Lei 9.532/97, de igual modo, também não poderia merecer acatamento do Fisco, dada a natureza eminentemente mercantil/empresarial das atividades desenvolvidas pela fiscalizada no período sob fiscalização, fora do alcance da norma legal instituidora desse benefício.

24. Também, como visto do item "4" da "Notificação Fiscal", não pode prosperar o argumento de que *"a DRJ de Salvador ratificou o equívoco da decisão anterior, que elencou, como um dos motivos para a realização de seu ato, a suposta falta de recolhimento das contribuições previdenciárias, de forma que haveria ínfingência ao requisito do art. 12, § 2º, 'f' da Lei 9.532/97"*, a uma porque a Fiscalização consigna, com as locuções adverbiais, que "além de eximir-se do pagamento de tributos sob o manto da imunidade tributária, pesa ainda em desfavor da notificada vez que [...]" e, a duas, porque a matéria foi objeto de autuação nos autos do

processo nº 10380.720577/2016-33, já julgado em definitivo, de modo desfavorável à Interessada quanto ao crédito tributário constituído, conforme Ac. nº 2202-004.959 (s. 07/03/2019).

25. Posto isto, não procede o argumento de que o “*desrespeito ao devido processo legal é incontornável*”, uma vez que não se verifica tal afronta. Como visto, “Notificação Fiscal”, “Informação Fiscal” e o Acórdão de piso apreciaram tanto questões relativas à imunidade quanto à isenção, ainda que este não fosse o assunto do processo desde seu início. Mais atendimento ao princípio constitucional do contraditório, impossível.

MÉRITO

Revogação do ADE

26. A DRJ se manifestou nestes termos:

45 Em favor da boa lógica argumentativa, é importante repisar que a citada suspensão baseou-se, sinteticamente, em duas razões não abarcadas pela norma constitucional disciplinadora da imunidade em comento: a **natureza jurídica do INSTITUTO, associação civil**; e as **atividades operacionais desenvolvidas pelo Sujeito Passivo**, visto que se verificou que eram voltadas à prestação de serviços de natureza mercantil, predominantemente na área de desenvolvimento e manutenção de software, revelando-se como uma atividade comum no mercado de Tecnologia da Informação (TI) de finalidade lucrativa. Registre-se que, em relação a segunda razão, está declarado no ADE a não possibilidade de subsunção, igualmente, ao disposto no art. 15, da Lei nº 9.532/97, que dispõe sobre isenção, motivo que nos leva estender o debate, de mesmo modo, em relação a este benefício, similar ao tratamento dispensado no âmbito preliminar.

(...)

47 Inicialmente, impõe-se destacar o art. 111, do CTN, abaixo transcrito, que rege a interpretação de norma isentiva, visto que deve ser interpretada de forma literal, não cabendo ao aplicador do Direito alargar as hipóteses taxativamente previstas em Lei. [...]

(...)

49 Já a isenção do imposto de renda para associações civis sem fins lucrativos está prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997:

(...)

51 As exigências para a isenção, foco da impugnação, constam do art. 174, combinado com o art. 170, §§ 2º e 3º, I a V, do RIR/1999: [...]

52 As entidades elencadas no *caput* do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, todas sem fins lucrativos, estão entre aquelas listadas pela Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916 (Código Civil), art. 16, I, na condição de pessoas jurídicas de direito privado

regidas pelo próprio Código: as sociedades civis, religiosas, pias, morais, científicas ou literárias, as associações de utilidade pública e as fundações. Ademais, os arts. 22 e 23 do Código Civil, ao tratarem da destinação do patrimônio social no caso de extinção da pessoa jurídica, estabelecem distinção entre associações e sociedades, tratando a primeira como “de intuítos não econômicos” e a segunda como “de fins econômicos”.

53 A Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, novo Código Civil, ratifica essa distinção determinando, em seu art. 53, que se constituem as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos, enquanto, em seu art. 981, estabelece que celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

54 Percebe-se, em função da classificação das pessoas jurídicas dada pelo direito civil, que as entidades objeto da isenção são aquelas voltadas para um fim ideal, não econômico. De um lado, a Lei nº 9.532, de 1997, consigna os fins das instituições isentas, de outro, escolhe as associações civis, cujos fins são apontados pelo Código Civil.

55 Silvio Rodrigues abordou essa distinção entre associações e sociedades em Direito Civil, Volume 3, Dos Contratos e das Declarações Unilaterais da Vontade, 27ª ed., 2000, pág. 314, manifestando-se, adicionalmente, quanto às receitas próprias das associações: [...]

56 Inferre-se do posicionamento supra que o fornecimento de produtos, ou a prestação de serviços, mediante pagamento pelos mesmos, quer dizer a venda propriamente dita de produtos ou serviços, não se harmoniza com o pagamento de uma mensalidade fixa e permanente para custeio de uma associação. São fontes de recursos distintas. Aquelas próprias das sociedades, em decorrência da atividade econômica, estas, das associações.

57 A distinção entre estas fontes de recursos é indubitável pelo exame da relação jurídica que se estabelece num e noutro caso. No caso de contribuições estatutárias, em regra mensalidades fixas e permanentes, a obrigação surge diretamente do estatuto, que prevê o dever do associado quanto à manutenção da entidade, e não em contrapartida a determinado produto fornecido ou serviço a ele prestado. Ademais, a organização e gerenciamento de uma estrutura para fabricar ou comprar os respectivos bens e vendê-los aos clientes, ou contratar mão-de-obra ou terceiros para a prestação dos serviços, podendo ou não ter sucesso na concretização dos negócios e apurar ou não prejuízo, é uma atividade dinâmica e especulativa (de risco), requerendo um comportamento ativo dos sócios, portanto

imprópria das associações, mesmo que os produtos ou serviços sejam vendidos para seus próprios associados.

58 Feitas essas considerações, cabe registrar que há muito essas entidades sem fins lucrativos de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, gozam da isenção do IRPJ. Atualmente, essa isenção encontra-se consolidada no art. 174 do RIR/1999, acima transcrito, cujo conteúdo manteve-se basicamente o mesmo do art. 25 do então Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 10 de maio de 1966 (RIR/1966), a respeito do qual foi emitido o Parecer Normativo CST nº 162, de 1974 (DOU de 17/10/1974), que assim dispõe:

“2. Para o exato alcance da norma consubstanciada no artigo citado, deve-se atentar para o fato de que embora a natureza das atividades e o caráter dos recursos e condições em que são obtidos não estejam mencionados no dispositivo como determinantes da perda ou suspensão do benefício, é indiscutível constituírem eles elementos a serem levados em consideração pela autoridade fiscal que reconhece a isenção (RIR/66, art.31, c, III e IV). Tendo em vista, ainda, que as isenções são outorgadas para facilitar atividades que ao Estado interessa proteger e que, no campo em exame, adquire relevo a finalidade social e a diminuta significação econômica das entidades favorecidas, é de se concluir que não seria logicamente razoável que elas se servissem da exceção tributária, para, em condições privilegiadas e extravasando a órbita de seus objetivos, praticar atos de natureza econômico-financeira, concorrendo com organizações que não gozem da isenção.

3. Decorre daí que, por serem as isenções do artigo 25 do RIR/66 de caráter subjetivo, não podem elas, na ausência de disposição legal, abranger alguns rendimentos e deixar de fazê-lo em relação a outros da mesma beneficiária. Conclui-se que, desvirtuada a natureza das atividades ou tornados diversos o caráter dos recursos e condições de sua obtenção, elementos nos quais se lastreou a autoridade para reconhecer o direito ao gozo da isenção, deixa de atuar o favor legal.

59 De forma similar dispôs o PN CST/SIPR N° 1.901/87, do qual destaca-se:

“Preliminarmente, cumpre observar que, consoante explicitado no Parecer Normativo CST nº 162/74, não seria logicamente razoável que beneficiárias da isenção do artigo 130 do RIR/80 se servissem da exceção tributária para, em condições privilegiadas e extravasando a órbita de seus objetivos, praticar atos de natureza econômico-financeira, concorrendo com organizações não detentoras do mesmo benefício.

Portanto, ainda que os recursos obtidos com a venda dos produtos ou serviços revertam integralmente à atividade assistencial, o desenvolvimento de atividades paralelas, como industrialização, comércio e prestação de serviços é incompatível com a referida isenção, não só pelo desvirtuamento do objetivo da entidade, como

também, pelo fato da concorrência com empresas industriais e prestadoras de serviços não beneficiadas pela isenção.”

60 Em face dos sobreditos pareceres, a Administração Tributária Federal tem reiteradamente se manifestado pela impossibilidade de entidade isenta ou imune manter o benefício fiscal quando realizar atividade econômica, tendo em vista não ser razoável os beneficiários se servirem da exceção tributária para, em condições privilegiadas, extravasando a órbita de seus objetivos, concorrer diretamente com empresas não detentoras do mesmo favor legal.

61 Como se observa, o direito à imunidade ou isenção do imposto de renda pressupõe a observância, por inteiro, dos requisitos legais condicionantes dos benefícios, assim como da natureza das atividades sociais desenvolvidas pela entidade. Desta maneira, no plano das finalidades da entidade, não basta o tipo jurídico de que se revista, nem os objetivos declinados no seu estatuto social; é importante que as atividades sejam levadas a termo no sentido estrito e específico para serem enquadradas nas normas protetoras, o que exclui a prática de atos de natureza econômico-financeira.

(...)

65 O art. 170, IV, da Constituição Federal, por sua vez, estabelece o princípio da “livre concorrência”. Está na essência do princípio da livre concorrência que as empresas tenham possibilidade de competir em igualdade de preços. A partir do momento em que o exercício da mesma atividade econômica é tributado de forma diversa, o próprio preço final do produto ou serviço é afetado. Não obstante, atente-se para o fato de que a imunidade concedida às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, conforme art. 150, VI, ‘c’, e § 4º, da Constituição Federal, ao abranger somente os impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais dessas entidades, preserva justamente esses princípios que regem a atividade econômica.

66 Pelo exposto, a natureza jurídica da Impugnante, associação civil sem fins lucrativos, não é elemento essencial para fulminar os privilégios sob apreciação, visto que não é defeso as instituições beneficiárias constantes do Art. 150, VI, alínea “c”, da CF 88, e do art. 15, da Lei nº 9.532/97, se revestirem daquela caracterização jurídica. Dessa forma, **sob esta ótica, não procede a suspensão.**

67 Prosseguindo o julgamento, no que concerne a atividade desenvolvida pelo Impugnador, vê-se que tem natureza **eminente mercantil**, em razão do desenvolvimento e manutenção de software pertencer ao mercado da tecnologia da informação (TI), em grande expansão no mundo capitalista, cujo cunho é essencialmente de natureza econômico-financeira, conseqüentemente de

finalidade lucrativa, incompatíveis com quaisquer das proteções fiscais sob contenda.

68 Algumas constatações da fiscalização, note-se sem qualquer refutação da Auditada, reforçam nossa convicção, por exemplo, ter o sujeito passivo em sua página na internet (www.atlantico.com.br), propaganda revelando que **desenvolve projetos sob medida para clientes de diversos segmentos de mercado**, gerando soluções em Computação Móvel, Integração de Sistemas, TV Digital, Aplicações Financeiras, Web, Sistemas para Redes, Automação, Engenharia de Telecom, Hardware e Sistemas Embarcados e que é uma das **150 melhores empresas do Brasil para se trabalhar**.

69 Na mesma toada, confirmou-se: a contratação de representante comercial para impulsionar os negócios; a participação no capital de uma sociedade empresária, com atuação na mesma área; a terceirização dos serviços de desenvolvimento de software, através de contratação de empresas especializadas na área de informática; e o **auferimento de receitas na ordem de quase R\$ 28.000.000,00** (vinte e oito milhões), apurações que só reforçam e comprovam que o INSTITUTO obtém seus recursos por meio de prestação de serviços, mediante pagamento pelos mesmos, quer dizer, nem mais nem menos, **VENDE serviços**, atitudes típicas de uma atividade econômica, que não se harmonizam com as fontes de recursos peculiares de uma associação civil sem fins lucrativos.

70 Inclusive, conforme a definição de associação civil já citada neste voto, emanada do Código Civil de 2002, presente no art. 53, quer dizer que se constituem as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos, espera-se dessa espécie, que a reunião das pessoas que as formam, formalizada em um estatuto, visem finalidades lúdicas, educacionais ou culturais, e, em favor da manutenção da entidade, estipulem contribuições estatutárias, traduzidas em mensalidades fixas ou permanentes, admitindo-se, eventualmente, outras fontes secundárias, mas nunca com preponderância, passíveis de macular seu escopo.

71 No caso em espécie, o que se percebe é a sistematização e coordenação de uma estrutura para desenvolvimento e comercialização de programas e sistemas computacionais, próprios ou de terceiros, passíveis de ganhos ou perdas, sucessos ou insucessos na concretização dos negócios, lucros ou prejuízos, portanto inadmissível para uma pessoa jurídica que se reveste de associação civil sem fins lucrativos.

72 Não obstante o Impugnante assevere que não possui escopo econômico ou de lucro subjetivo; que não foi demonstrado a utilização irregular da receita proveniente das contraprestações arrecadadas para o devido funcionamento da associação; que foram respeitados todos os requisitos necessários à manutenção da

isenção; e que a maior parte das suas receitas, salvo o ano-calendário de 2012, adveio dos contratos dos convênios firmados e dos contratos de P&D, formalizados sob a égide da Lei da Informática, como observado nos parágrafos anteriores, o direito à imunidade ou isenção dos tributos pressupõe a observância de todos os requisitos legais condicionantes dos benefícios, e especialmente da natureza das atividades desenvolvidas pela entidade.

73 Conclui-se então que no contexto das finalidades da entidade, não é essencial o tipo jurídico de que se revista, nem os escopos declinados no seu estatuto social, é imperioso que as atividades sejam levadas a termo no sentido literal, rígido e típico para serem enquadradas nas normas protetoras, o que exclui a prática de atos de natureza econômico-financeira.

74 Desse modo, ainda que os recursos obtidos se revertam integralmente à atividade, não caracterizaria uma atividade assistencial sem fins lucrativos. A realização das atividades de desenvolvimento e comercialização de programas e sistemas computacionais é incompatível com as referidas imunidade e isenção, não só pela deformação do intento da entidade, como também, pelo fato de caracterizar-se uma concorrência desleal com as empresas que exercem a mesma atividade, todavia não beneficiadas pelas exceções tributárias em comento. Dessarte, procede a suspensão, sob julgo, em razão das atividades de cunho econômico-financeiros exercidas pela Impugnante.

75 Por fim, não prospera o pleito do Sujeito Passivo em favor de sejam consideradas isentas as receitas decorrentes dos convênios firmados e dos contratos de P&D, nos termos da Lei de Informática, por entender que há um caráter nitidamente não empresarial nelas, pelas seguintes razões:

75.1 A Lei nº 8.248/91 e alterações posteriores, denominada LEI DA INFORMÁTICA, foi criada para beneficiar as empresas que invistam em atividades de pesquisa e desenvolvimento (P&D) de tecnologias da informação e que produzam bens de informática, automação e telecomunicações atendendo a Processo Produtivo Básico – PPB, definido pelo Ministério do Desenvolvimento da Indústria e do Comércio e Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicação (art. 1º, do Decreto nº 5.906/06), quer dizer, não é condição a ausência do caráter empresarial e muito menos a natureza jurídica de associação civil com fins não lucrativos;

75.2 Dentre os benefícios concedidos, há o fiscal relativo a isenção ou redução do Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI, válidas até 31/12/2029, para bens de Tecnologia da Informação (informática, automação e telecomunicações) produzidos em todas as regiões do País (exceto a Zona Franca de Manaus, que tem legislação específica), conforme indicado nos arts. 3º e 4º, do Decreto retro, ou seja, sem qualquer vinculação com os tributos objeto deste julgamento; e

75.3 Como a isenção do art. 15 da Lei nº 9.532/1997 tem caráter subjetivo, não podendo abranger alguns rendimentos e deixar de fazê-lo em relação a outros da mesma beneficiária, salvo os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, o exercício de atividade de natureza econômico-financeira, com fins lucrativos, impede o exercício do gozo da isenção, dado que tal prática desvirtua a natureza de suas atividades e, assim, inviabiliza que ela se encontre entre as entidades alcançadas pelo *caput* do multirreferido artigo.

27. Primeiramente, concorda-se com a DRJ em que o fato de a entidade se organizar por tal ou qual natureza jurídica não basta para que o benefício fiscal não possa ser usufruído. Resta, então, a análise das atividades levadas a efeito pela Interessada.

28. Para logo, referenda-se a conclusão fiscal no sentido de que “[...] a atividade de que trata o CNAE por ela cadastrado [72.20-7/00, grupo de ‘Pesquisa e desenvolvimento experimental em ciências sociais e humanas’], não se coaduna com a realidade das operações que foram desenvolvidas pela mesma no ano de 2012, as quais se relacionam, na verdade, com o CNAE 62.01-5-00 - Desenvolvimento de programas de computador sob encomenda [...]”, não podendo prevalecer a afirmação de que com a “[...] referida inclusão [do inc. XIII no art. 4º do Estatuto Social], entende-se que apenas se formalizou um desdobramento da atividade contida no inciso I do referido artigo”. A mesma conclusão foi adotada quando se proferiu o Ac. nº 2202-004.959 (s. 13/02/2019), em relação ao mesmo Contribuinte, englobando o ano-calendário analisado, no âmbito das Contribuições Sociais previdenciárias:

Desse modo, apenas por cautela, cabe referir que são abundantes as provas constantes nos autos, tais como contratos do recorrente com terceiras pessoas jurídicas (fls. 1302 e ss, 1454 e ss), natureza do trabalho desenvolvido pelos contratados, e até mesmo publicações internas da própria empresa (fls. 388 e ss), a corroborar o entendimento de que seu real CNAE em nada guarda similaridade com o declarado em GFIP (72.10-0-00 - Pesquisa e desenvolvimento experimental em ciências físicas e naturais), mas sim com o de nº 62.01-5/00 - Desenvolvimento de programas de computador sob encomenda. Daí, correto o procedimento da fiscalização realizando o correspondente reenquadramento.

29. Em seguida, não há como se discordar da Fiscalização e da DRJ no que respeita ao exercício de atividade econômica, a afastar os requisitos da norma isentiva.

29.1. Quanto à contratação de representante comercial para incrementar os negócios, a Interessada afirma que a *“lei não veda tal prática, e a feitura de tal contrato não possui o condão de, por si só, definir a natureza jurídica de uma associação”*. De fato, entende-se que, de modo isolado, não basta para tanto, mas pode ser levada em conta junto a outras circunstâncias.

29.2 Quanto à participação de 30% no capital da sociedade empresária limitada CPQI, que visa o lucro, portanto, com atuação direta na área de informática, com faturamento da ordem de R\$ 11.612.447,69 (segundo a DIPJ), tendo como administrador no período o Sr. José Eduardo

Martins, que também era o presidente da Interessada, a Recorrente nada aduziu. Prevalece mais um indício de prática de atividade mercantil.

29.3. Quanto à terceirização dos serviços, a Interessada aventa que os contratos celebrados possuíam a natureza de “*existenciais*”, que seriam os caracterizados “[...] *pela presença de uma pessoa (não-empresária) cujo escopo é distinto da obtenção de lucro mediante a transmissão dos efeitos do contrato a terceiros*”. Ante o caso, em que o montante despendido com terceirização de serviços especializados foi de aproximadamente R\$ 4,8 milhões (cerca de 1/6 das receitas auferidas no ano, conforme e-fls. 2814/2823), a assertiva não pode prosperar. Porque a terceirização de boa parte da atividade-fim da Interessada, associação sem fins lucrativos, tem de ser vista com reservas. Tais contratos podem ensejar, por via oblíqua, a transferência de recursos, alguns inclusive oriundos do Poder Público, para empresas privadas, como é o caso, que buscam o lucro. Pode também caracterizar burla ao princípio da livre concorrência, na medida em que empresas privadas se utilizem de entidades isentas como fachada para o exercício de atividades lucrativas, inclusive com condição diferenciada de reserva de mercado e captação de clientes.

29.4. Enfim, concorda-se com a interpretação fiscal veiculada por meio da Solução de Consulta Cosit nº 19, de 2022:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

ASSOCIAÇÃO CIVIL. VENDA DE MEDICAMENTOS AOS SEUS ASSOCIADOS SEM CARÁTER ECONÔMICO. ISENÇÃO.

A associação civil que preste os serviços para os quais foi instituída e os coloque à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, é isenta do IRPJ se não extrapolar a órbita de seus objetivos, não exercer atividade econômica e não concorrer com organizações que não usufruam do mesmo benefício, observados os demais requisitos e condições estabelecidos pela legislação.

[...]

(...)

Fundamentos

(...)

DO IRPJ E DA CSLL

(...)

9. Em resumo, a entidade isenta não pode extrapolar a órbita de seus objetivos (ainda que os recursos gerados sejam neles aplicados – Solução de Consulta Cosit nº 159, de 2014, itens 30 e 31), tampouco pode concorrer com organizações que não usufruam do mesmo benefício.

(...)

30. Também, a afirmação no sentido de que o ano de 2012 é o único em que “*as receitas decorrentes de contratos superaram aquelas provenientes de convênios e contratos P&D*”

não lhe socorre: a suspensão da imunidade, nestes autos, diz respeito somente a este período. Ademais, a ilação de que a “fiscalização esbarra na superfície dos fatos ao considerar que todas as receitas provenientes de contratos encontrar-se-iam alheias à incidência da Lei de Informática, quando, em verdade, mesmo aquelas podem-se enquadrar na categoria de ‘Pesquisa e Desenvolvimento’” também não prospera, até porque, como visto, sua atividade se enquadra no CNAE “Desenvolvimento de programas de computador sob encomenda”.

31. Nesse passo, também não há como se acolher o pleito no sentido de que “*caso não se entenda que o INSTITUTO ATLÂNTICO faça jus à isenção em relação ao todo de suas receitas, que se considerem isentas ao menos aquelas receitas decorrentes dos convênios firmados e dos contratos de P&D, nos termos da Lei de Informática, considerando o caráter nitidamente não empresarial daquelas*”. Como bem sintetiza a DRJ, “a isenção do art. 15 da Lei nº 9.532/1997 tem caráter subjetivo, não podendo abranger alguns rendimentos e deixar de fazê-lo em relação a outros da mesma beneficiária, salvo os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável [...]”. Concorde-se, assim, com a interpretação do Fisco, consubstanciada no transcrito item “3” do Parecer Normativo CST nº 162, de 1974

Arbitramento do lucro

32. A DRJ se manifestou nestes termos:

76 Dando seguimento ao julgamento, o Impugnante insurgiu-se contra os Autos de Infração requerendo a desconstituição do crédito tributário lançado, por acreditar que:

76.1 O arbitramento, com fundamento no art. 530, I, do RIR/1999, está viciado, em razão da contabilidade do INSTITUTO estar inequivocadamente em perfeita consonância com a legislação em vigência, passível de apurar de forma escorreita os tributos devidos. Complementou que sobre o regime de apuração por arbitramento para os princípios da praticabilidade e excepcionalidade, desse modo, veda-se a sua utilização, por ausência de motivação, nos casos de existência de contabilidade regular.

76.2 Há **erro na aferição da receita** por parte da Auditoria Fiscal, porquanto viciado o procedimento de arbitramento do lucro, restando nulo o auto de infração por vício material quanto à apuração da base tributária em clara ofensa ao art. 142 do CTN.

77 Prosseguindo com a dinâmica de rever pontos dos autos, especialmente dos lançamentos de ofício efetivados pela Autoridade Fazendária, uma vez suspensa a imunidade com a publicação do ADE, a Fiscalizada, apesar de intimada, não apresentou as Demonstrações Financeiras (Balanços e DRE), em bases trimestrais, e o Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, conforme determina a regra ordinária para o regime de tributação das pessoas jurídicas com base no Lucro Real Trimestral, quando não optantes pelo lucro real anual, nem pelo lucro presumido.

Disso resultou a imposição pelo Fisco do regime de arbitramento do lucro, para os fins de apuração da base tributável do IRPJ e da CSLL, conforme previsto no artigo o 530, inciso I, do RIR/1999.

78 Concordo com o INSTITUTO que é cediço que o arbitramento é medida extrema, somente devendo ser aplicada em caso de evidente excepcionalidade. Todavia, a meu juízo, deixar de apresentar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal, em bases trimestrais, e o LALUR, livro fiscal obrigatório é imprescindível na apuração do lucro real, se subsome a hipótese de arbitramento elencada no inciso I, do art. 530, do RIR/1999, abaixo transcrito: [...]

79 No que concerne o LALUR, trata-se de um livro fiscal de escrituração obrigatória para o contribuinte optante pelo lucro real, nos termos do art. 260 do RIR/1999, *in verbis*: [...]

80 Além da ausência das Demonstrações Financeiras, em bases trimestrais, impende ressaltar ainda que nem todas as informações do LALUR são encontradas na contabilidade do interessado. Na verdade, ele tem por justa finalidade descrever as situações que, via de regra, não são registradas na contabilidade do sujeito passivo, segundo incisos I a IV, do art. 262, RIR/1999: [...]

81 A própria jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não é pacífica, conforme pretende fazer crer o interessado. A seguir, cita-se ementa de acórdão a favor do arbitramento na ausência de LALUR: [menciona o Ac. nº 1302-001.322, s. 12/03/2014]

(...)

83 Não é demais, trazer à baila, o entendimento da Receita Federal a respeito do tema, extraído do sítio (www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2001/.../pr218a235.htm), o qual vincula os julgadores das DRJs [pergunta 229]

84 Portanto, por todo o exposto, respaldado encontra-se a Autoridade Fazendária ao arbitrar o lucro, devido a não apresentação pelo Sujeito Passivo das Demonstrações Financeiras, em bases trimestrais, e do LALUR, embora requeridos.

85 O segundo e último pleito do Impugnante refere-se à existência de erro na aferição da receita por parte da Auditoria Fiscal, o que viciou o procedimento de arbitramento do lucro e tornou nulo o auto de infração por vício material quanto à apuração da base tributária em clara ofensa ao art. 142 do CTN.

86 No que está relacionado com nulidade, ressalvamos que já foi apreciado quando do exame das preliminares, concluindo que a hipótese suscitada, mesmo que proceda, não se subsome as hipóteses de nulidade, consoante o disposto no art. 59, do Decreto nº 70.235/72.

87 Em relação ao mérito, ratificando que o procedimento fiscal sob análise seguiu todos os trâmites legais, especialmente o disposto no art. 142, do CTN, a questão elucidada pelo INSTITUTO pode-se enquadrar em eventuais irregularidades, incorreções e omissões relativas ao lançamento em si, consoante normatizado no art. 60, do citado dispositivo legal, suscetível de ser apreciadas e, se for o caso, sanadas nesta seara, o que faremos.

88 Para levantar a presente querela, o Autuado argumentou o seguinte:

88.1 A Fiscalização adicionou indevidamente receitas que estão classificadas como convênio, cuja natureza, nas Entidades sem fins lucrativos, é definida como receitas com restrição;

88.2 Tais valores (receita com restrição) são referentes a recebimentos de acordos firmados com empresas do ramo de telecomunicação e tecnologia, devendo ser analisadas as cláusulas de prestação de contas e as de remuneração às quais estão vinculadas. Isso porque, somente os valores vinculados à remuneração têm natureza de receita, ao passo que os valores relativos à execução do projeto devem compor a conta de passivo, pois não nunca pertenceram ao INSTITUTO;

88.3 Contabilmente, o assunto é tratado no ITG 2002 -Entidade sem Finalidade de Lucros, aprovado pela Resolução CFC ne 1.409/12. Por esses normativos contábeis, caberia a análise da auditoria sobre as prestações de contas e mensuração da efetiva remuneração de cada conta convênio, para só então apurar-se a correta determinação dos valores com substância de receita (mesmo que isentas);

88.4 Destaque-se que a orientação do ITG 2002 é que o valor de superávit, ou parte dele que tenha restrição para aplicação, deve ser reconhecido em conta específica do Patrimônio Líquido, haja vista sua aplicação estar conferida a certas condições contratuais que devem ser cumpridas, sob pena de devolução, em total consonância com o princípio da essência sobre a forma. Melhor dizendo: se a entrada do recurso for originária de convênio com restrição, não poderá ser contabilizado como receita! À época, a impugnante contabilizou os referidos convênios como receitas tão-somente porque o ITG 2002 foi publicado em setembro de 2012;

88.5 Para o desenvolvimento do projeto, a impugnante recebe os valores supracitados com natureza condicional, porém, parte dos mesmos visa a realização do Plano de Trabalho em conjunto, e não como pagamento por serviço prestado. A receita efetiva da impugnante na negociação corresponde a até 20% dos valores do convênio, devendo essa parte ser considerada receita isenta para fins de superávit, na forma exigida pelo ITG 2002. As demais entradas financeiras, que correspondem a 80% do valor recebido a título de convênios, não têm natureza de receita, em razão do seu caráter restritivo;

88.6 Portanto, com base na Demonstração do Resultado do Exercício de 2012, o valor recebido com convênios é de R\$ 8.135.698,68. No entanto, somente 20% deste valor é realmente receita da impugnante. Ou seja, a receita para fins de superávit (lucro potencial) é de apenas R\$ 1.627.139,73;

88.7 Assim, quando realizados os ajustes e calculado o lucro real, vê-se que a impugnante apresenta prejuízo nos quatro trimestres de 2012.(e-fls. 4898);

88.8 Desta forma, verifica-se que, uma vez adotado o procedimento que a legislação e a jurisprudência definem como o correto para o caso de o contribuinte possuir contabilidade regular, que é a apuração pelo Lucro Real, a impugnante não possui qualquer valor a recolher a título de IRPJ e CSLL.

89 A princípio, não há o que se falar de apuração do Lucro Real, uma vez que, conforme já discutido, os requisitos para apuração segundo este regime não foram atendidos, devido a não apresentação das Demonstrações Financeiras em bases trimestrais e do LALUR, portanto, consideramos correta a decisão de arbitrar o lucro promovida pela Autoridade Fazendária.

90 Dessa forma, em favor de apurar o lucro arbitrado da pessoa jurídica, deve o Fisco verificar a receita bruta trimestral conhecida, conforme o estabelecido no Art. 31, da Lei 8.981/95, vigente no período fiscalizado, transcrito *in verbis*, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas: [...]

91 Extrai-se da norma retro que as “receitas com restrição” mencionados pelo Suplicante, registre-se não reconhecida na sua contabilidade (vide item 88.4), não se encontram no rol das exclusões admissíveis da receita bruta, tampouco importa a sua classificação contábil, depreendendo-se que não existe nenhum equívoco na aferição da receita por parte da Auditoria Fiscal, que aceitou a escriturada nos livros e documentos fornecidos pelo Sujeito Passivo, muito menos vício no procedimento de arbitramento do lucro.

33. Veja-se, em primeiro lugar, o que a Fiscalização assentou, em síntese, no AI do IRPJ (e-fls. 3242/3262), no que releva ao **arbitramento**:

(...)

Em razão do mencionado Ato Declaratório, que recolocou a fiscalizada na sua real condição de contribuinte não albergado pela imunidade fiscal e sujeita, portanto, ao regime tributário comum às demais pessoas jurídicas, foi a mesma **devidamente intimada**, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 07, de 26/09/2016, a apresentar as suas Demonstrações Financeiras, no caso, o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício-DRE, dos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres do ano

de 2012, como também o Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR, além do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais-DACON.

Em sua resposta, datada de 10/10/2016, a fiscalizada apresenta apenas o seu Balanço Patrimonial e o Demonstrativo de Superávit, todos com apuração anual e, ao mesmo tempo, declara-se impossibilitado da apresentação do LALUR e DACON, sob a justificativa de que tais documentos são desobrigados para as entidades imunes e isentas.

Como visto, em que pese a oportunidade dada a fiscalizada para ajustar-se à norma de tributação pelo lucro real prevista no art. 1º da Lei 9430/96, ou seja, para que apresentasse, com base na sua contabilidade, as demonstrações financeiras (Balanços e DRE) em bases trimestrais, conforme é a regra ordinária para a tributação do lucro das pessoas jurídicas quando não optantes por outra forma prevista em lei, como é o seu caso, que não optou pelo lucro real anual na forma do art. 2º da Lei 9430/96 e nem tampouco pelo lucro presumido na forma do art. 26 § 1º desse mesmo diploma legal, seu representante resiste em submeter-se a essa regra, insistindo na tese de que é uma entidade imune, tendo por isso, limitando-se a apresentar o seu Balanço Patrimonial e o Demonstrativo de Superávit, em base anual, ambos levantados na data de 31/12/2012.

Assim sendo, por não ter a fiscalizada atendido as condições para a apuração do lucro real anual, uma vez que não cumpriu a exigência de pagamentos das estimativas mensais prevista no art. 2º da Lei 9.430/96, c/c o art. 3º parágrafo único desse mesmo diploma legal, aliado a ausência de escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR, previsto no art. 260, III e 262 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99), impõe-se a aplicação *ex-officio* do regime de arbitramento do lucro, para os fins de apuração da base tributável pelo IRPJ e a CSLL, na forma como previsto no artigo 530, inciso I do Regulamento supracitado.

34. Para logo, observa-se que a Interessada teve ciência pessoal do Termo de Intimação Fiscal nº 07 (TIF) em 26/09/2016 (e-fls. 3192), para que providenciasse a confecção/apresentação das demonstrações contábeis e fiscal exigidas por Lei (respectivamente, art. 274 do RIR/99; e o LALUR, conforme art. 260 do RIR/99) no prazo de 20 dias (legal, conforme art. 844 do RIR/99).

34.1. Em 10/10/2016, 14 dias depois de tomar ciência do TIF (antes de escoado o prazo de 20 dias, portanto), comparece aos autos (e-fls. 3238/3241) e comunica que o LALUR “[n]ão é, portanto, obrigatório para as entidades imunes e isentas” e não apresenta justificativa alguma sobre a não apresentação das demonstrações financeiras.

34.2. De modo contrário ao que se observa da praxe fiscal e do contencioso administrativo, a Defendente sequer solicita dilação de prazo para atender a Fiscalização, caracterizando a “resistência” a que esta se referiu. Então, não lhe assiste razão ao aduzir que “jamais uma associação sem fins lucrativos poderia ter confeccionado previamente um LALUR,

tampouco tê-lo feito em tão exíguo prazo”, à medida em que não demonstrou interesse em fazê-lo.

35. Em decorrência do exposto acima, também não lhe assiste razão quando afirma que *“[n]a consecução dos trabalhos de auditoria fiscal, era função do auditor, a partir do aprofundamento dos seus trabalhos, a adoção do regime de tributação pelo lucro real e a reconstituição das bases de cálculo”, uma vez que carreou aos autos “arquivos magnéticos contendo os registros contábeis gravados em CD-ROM”, “documentação comprobatória dos registros contábeis lançados em sua contabilidade” e “documentação comprobatória dos registros contábeis referentes as receitas auferidas”. Isso porque a função da auditoria da RFB é desenvolvida tendo como ponto de partida a escrituração contábil e fiscal do contribuinte; a Interessada, ao que parece, deseja que o Fisco lhe preste serviço de assessoria contábil-fiscal, a qual não é sua atribuição legal. Essa intenção transparece quando faz o seguinte questionamento: “considerando que o recorrente possui contabilidade sem vícios, qual o prejuízo haveria para o Fisco se o auditor tivesse analisado a contabilidade e apurado o lucro real corretamente?”.*

36. Também, diga-se que a Interessada tenta distorcer o debate, querendo fazer crer que o arbitramento se deu, tão somente, pela falta de entrega do LALUR, como se vê de trecho em que afirma que *“[q]uando o auditor fiscal e a DRJ tentam imputar ao recorrente o arbitramento em razão apenas da ausência de LALUR, na verdade tangenciam o dever legal da auditoria em apurar de forma correta o lucro tributável do Atlântico”.*

36.1. Primeiramente, como se lê do AI, o arbitramento foi efetivado à falta de confecção e de apresentação das demonstrações financeiras (balanço patrimonial e DRE) relativas a períodos de apuração trimestrais e do LALUR.

36.2. Em segundo lugar, a Fiscalização se vale do fundamento legal do inc. I do art. 530 do RIR/99 para realizar o arbitramento do lucro, que menciona ser aplicável esta forma de apuração quando “o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal”.

37. Ademais, menciona jurisprudência da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais cuja casuística é diferente da sua, para o que se chamará atenção, uma vez que no paradigma havia contabilidade confiável:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

SUSPENSÃO DA ISENÇÃO/IMUNIDADE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LUCRO REAL TRIMESTRAL.

Se a auditoria fiscal encontra contabilidade confiável e suficiente a apurar os resultados tributáveis com base nas regras do Lucro Real, não se justifica o arbitramento, ainda que se trate de entidade de assistência social que tenha tido suspenso o gozo do benefício da isenção/imunidade, e não escriture o LALUR.

(...)

Voto

(...)

Mérito

FORMA DE TRIBUTAÇÃO. LUCRO REAL TRIMESTRAL.

(...)

O Lucro Arbitrado, também em períodos trimestrais, nos termos do art. 27, da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser apurado quando presentes as condições impostas pelo art. 47, da Lei nº 8.981, de 1995, ou seja, quando imprestável a escrita mantida pela pessoa jurídica para apuração pelo Lucro Real.

No presente caso, a entidade, após ter suspenso o gozo do benefício da isenção/imunidade, foi intimada pela auditoria fiscal a indicar por qual forma de apuração desejava optar. A entidade, contudo, recusou-se a fazer essa opção, inconformada que estava com a suspensão da isenção/imunidade. Assim, coube à auditoria fiscal adotar, de ofício, a forma de tributação a que se submeteria a entidade.

Como a regra geral é a do Lucro Real Trimestral, a auditoria tratou de avaliar se a entidade atendia às condições impostas para essa forma de apuração. E nessa avaliação fez as seguintes constatações e ponderações (Termo de Verificação Fiscal pg 6 e ss):

A Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) nº. T 10.19, aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº. 877, de 18/04/2000, dispõe o seguinte nos itens 10.19.1, 10.19.2 e 10.19.3, que tratam das disposições gerais, do registro contábil e das demonstrações contábeis de entidades sem finalidade de lucros: [...]

(...)

Neste aspecto, diante da negativa da entidade de confeccionar e fornecer o LALUR na forma exigida pela legislação, caberá à fiscalização analisar a escrituração dos Livros Diário e Razão e dos arquivos digitais de dados contábeis para verificar se a contabilidade contém o grau de CONFIABILIDADE para a tributação com base no lucro real ou se encontra maculada de deficiências que possam caracterizá-la como IMPRESTÁVEL para a apuração do lucro real, o que resultaria no arbitramento do lucro, nos termos do artigo 47, inciso II, alínea "h" da Lei no. 8.981/95.

Após a suspensão da imunidade tributária, é natural que a fiscalização solicite a entidade a apurar a BC do IRPJ e CSLL, tendo em vista que a mesma é conhecedora dos fatos e documentos que deram suporte aos registros contábeis e o conseqüente efeito que eles exercem sobre o montante tributável, sendo também esse o momento propício para que a entidade se beneficie de redução da BC, caso eventualmente tenha alguma exclusão a ser lançada no LALUR.

(...)

Essa conduta da auditoria fiscal está correta porque se a entidade possuía escrituração contendo dados confiáveis e suficientes à apuração do Lucro Real, sem máculas ou apontamentos fraudulentos, não havia razão para impor o Lucro Arbitrado, que somente

deve ser adotado nas situações previstas no art. 47, da Lei nº 8.981, de 1995, base legal do art. 530, do RIR/99: [...]

(...) (Ac. nº 9101-002.894, s. 07/06/2017, Rel. Consa. Adriana Gomes Rego).

38. Em segundo lugar, quanto à **mensuração da receita utilizada como base de cálculo do arbitramento**, a Interessada alega o seguinte:

O fato é que, no cálculo do arbitramento do lucro, há indevidas adições de receitas que estão classificadas como "Convênios", cuja natureza nas Entidades sem Fins Lucrativos é definida como receitas com restrição.

Tais valores (receita com restrição) são referentes a recebimentos de acordos firmados com empresas do ramo de telecomunicação e tecnologia, devendo ser analisadas as cláusulas de prestação de contas e as de remuneração às quais estão vinculadas. Isso porque, somente os valores vinculados à remuneração têm natureza de receita, ao passo que os valores relativos à execução do projeto devem compor a conta de passivo, pois não nunca pertenceram ao INSTITUTO.

Contabilmente, o assunto é tratado no ITG 2002 — Entidade sem Finalidade de Lucros, aprovado pela Resolução CFC nº 1.409/12. Por esses normativos contábeis, caberia a análise da auditoria sobre as prestações de contas e mensuração da efetiva remuneração de cada conta convênio, para só então apurar-se a correta determinação dos valores com substância de receita (mesmo que isentas).

Destaque-se que a orientação do ITG 2002 é que o valor de superávit, ou parte dele que tenha restrição para aplicação, deve ser reconhecido em conta específica do Patrimônio Líquido, haja vista sua aplicação estar conferida a certas condições contratuais que devem ser cumpridas, sob pena de devolução, em total consonância com o princípio da essência sobre a forma. Melhor dizendo: se a entrada do recurso for originária de convênio com restrição, não poderá ser contabilizado como receita! À época, o recorrente contabilizou os referidos convênios como receitas tão-somente porque o ITG 2002 foi publicado em setembro de 2012 [N. R.: de conformidade ao item 10.19.2 da então vigente NBC T - 10.19 - Entidades Sem Finalidade de Lucros].

Esses acordos (convênios) visaram à cooperação tecnológica entre as empresas e o recorrente, bem como a viabilização de projetos, conforme se observa no objeto do convênio celebrado entre o INSTITUTO ATLÂNTICO e a TELCON Fios e CABOS PARA TELECOMUNICAÇÃO S/A:

1. CLÁUSULA PRIMEIRA — OBJETO

1.1. O objeto do presente Convênio é a cooperação tecnológica no campo das técnicas e tecnologias de comunicação e informática, cobrindo áreas de interesse comum.

Após a firmação do convênio, os acordantes definiam um plano de trabalho. Neste plano era definido o valor a que o recorrente faria jus para a realização desses projetos tecnológicos, ou seja, esta recebia os recursos financeiros para desenvolver conjuntamente projetos na forma definida no convênio. Veja-se a cláusula 15.1 do referido convênio:

15.1 Valor

(...)

O valor referente ao esforço para desenvolvimento do escopo deste Plano de Trabalho, por parte do ATLÂNTICO, é de R\$ 511.299,00 (Quinhentos e onze mil, duzentos e noventa e nove reais) e contempla todos os tributos incidentes, a serem recolhidos, em conformidade com a legislação.

Para o desenvolvimento do projeto, o recorrente recebe os valores supracitados com natureza condicional, porém, parte dos mesmos visa a realização do Plano de Trabalho em conjunto, e não como pagamento por serviço prestado. A receita efetiva do ATLÂNTICO na negociação corresponde a até 20% dos valores do convênio, devendo essa parte ser considerada receita isenta para fins de superávit, na forma exigida pelo ITG 2002. As demais entradas financeiras, que correspondem a 80% do valor recebido a título de convênios, não têm natureza de receita, em razão do seu caráter restritivo.

(...)

Assim, quando realizados os ajustes e calculado o lucro real, vê-se que a impugnante apresenta prejuízo nos quatro trimestres de 2012: [tabela de e-fls. 4898]

(...)

39. Em tese, até se concorda com a Interessada. O problema surge quando se compulsa a documentação por si carreada aos autos, corroborando a necessidade de arbitramento do lucro face à desconfiança que gera a contabilidade entregue.

39.1. A primeira diligência desta relatoria foi verificar os convênios e respectivos planos de trabalho celebrados pela Interessada. A tarefa se iniciou pelo que foi por ela mencionado, junto à TELCON (e-fls. 245/264). Nele (como em todos os demais convênios), conforme cláusula transcrita pela própria Recorrente, não há nada que permita inferir a razão de 20% entre receitas com restrição e a soma das receitas com e sem restrição.

39.2. A seguir, inspecionou-se a resposta ao TIF nº 7 (e-fls. 3238/3241), em atendimento à solicitação da Fiscalização para que fossem apresentadas demonstrações financeiras e o LALUR. A Interessada, em seu dizer, teria escriturado, na sua “Demonstração do superávit”, “receita líquida” de R\$ 26.793.033, que abarcaria as receitas com e sem restrição. Não há, porém,

indicação alguma da referida proporção de 20%, nem em escrituração auxiliar (como o “Razão de trabalho”, e-fls. 3014/3108) nem nos contratos juntados com a Impugnação (e-fls. 3431/4792).

40. Anote-se que, quanto a este segundo tópico, o presente voto tem desfecho diverso do voto condutor proferido no âmbito do processo nº 19515.721099/2017-61, consubstanciado no Ac. nº 1401-006.205 (s. 21/09/2022, Rel. Cons. Daniel Ribeiro Silva), já transitado em julgado administrativamente, único que se encontrou tratando desta temática.

40.1. Lá, também para fins de arbitramento, a Fiscalização, em função da razão existente entre receitas sem restrição e receitas com restrição no Demonstrativo de Resultados dos exercícios, estabeleceu que aproximadamente 10% das receitas originais da unidade administrada (repasses do ente gestor originário da unidade) foram destinadas a remunerar a Recorrente no desempenho do contrato de gestão, a partir da análise dos contratos individuais de gestão. Para tanto, colacionou excertos dos contratos celebrados entre ela e as tomadoras, de onde se infere que há indicação de proporções entre receitas com e sem restrição, como este, por exemplo:

CLÁUSULA SÉTIMA - DOS RECURSOS FINANCEIROS

7.1 – O valor mensal a ser repassado pela CONTRATANTE à CONTRATADA pela execução das atividades e serviços objeto deste Contrato é estimado em R\$ 1.391.000,00 (hum milhão, trezentos e noventa e um mil reais) – total (a) do Anexo II, obtido da equação descrita a seguir e no Anexo II - Planilha Orçamentária, podendo sofrer variações em sua composição.

7.1.2 – Do montante previsto na cláusula 7.1, a CONTRATADA fará jus ao valor correspondente do item 4.2.2.7 do Anexo II, equivalente a 10% (dez por cento) do total das despesas operacionais, **Despesas Próprias O.S.**, a ser repassado pela CONTRATANTE em decorrência da execução do objeto do contrato para ser utilizada

40.2. No ponto, a DRJ deu provimento ao recurso, no que foi acompanhado pela Turma julgadora do CARF, apenas porque “[a]nalisando os trechos dos contratos e o quadro acima, conclui-se que o critério adotado pela fiscalização para estabelecer o percentual de 10% não se sustenta”. O quadro foi o seguinte, onde se discriminou a proporção entre receitas com e sem restrição, elaborado pela Interessada, com suporte nos contratos, demonstração que não foi feita no processo *sub judice*:

Quadro II

Pró-Saúde Associação Beneficente de Assistência Social e Hospitalar
Demonstração do resultado do exercício em 31 de dezembro
Em milhares de reais

RECEITAS	Nota	2.013			2.012
		SAÚDE	EDUCAÇÃO	SOCIAL	TOTAL DAS ATIVIDADES
Sem restrição					
Serviços administrativos	19	63.506	-	-	63.506
Receitas de pacientes convênios e particulares		24.121	-	-	24.121
Doações		311	-	-	311
Outras receitas		2.572	-	2	2.583
		90.516	-	2	90.518
Com restrição					
Receitas de pacientes S.U.S.	20	984.323	-	-	984.323
Receitas com subvenções	21	6.354	3.152	-	9.506
Doações		964	-	-	964
Outras receitas		639	-	-	639
		992.483	3.152	-	995.635
TOTAL DAS RECEITAS		1.082.999	3.152	2	1.086.153
					763.386

CONCLUSÃO

41. Por todo o exposto, conheço o recurso, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, nego-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza

Manifestei a intenção de apresentar declaração de voto para registrar os fundamentos que orientaram a minha divergência parcial em relação ao voto do ilustre Relator, em especial quanto à manutenção integral do lançamento sobre a totalidade das receitas auferidas. Entendo que a descaracterização da isenção decorrente do exercício de atividade econômica não tem o condão de contaminar as parcelas de receitas oriundas, estritamente, de convênios e de contratos de Pesquisa e Desenvolvimento (P&D) amparados pela Lei de Informática.

Com efeito, aplicar uma regra inflexível que resulte na perda total da isenção é um rigor excessivo que gera evidentes injustiças. A mera constatação de que a entidade auferiu receitas comerciais não deve ensejar a invalidação da isenção sobre recursos de naturezas completamente distintas. O ordenamento jurídico exige que a atuação estatal seja balizada pelos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade, admitindo-se, a meu ver, a convivência da tributação sobre a parcela de atividade econômica com a manutenção da desoneração sobre os ingressos estritamente voltados ao fomento institucional.

Como restou demonstrado nos autos, as receitas atreladas a tais convênios ostentam a natureza contábil de "receitas com restrição", em estrita observância às diretrizes da norma ITG 2002, aplicável às entidades sem finalidade de lucros. Trata-se de recursos rigorosamente vinculados à execução de Planos de Trabalho preestabelecidos e sujeitos a severa prestação de contas, não consubstanciando, sob nenhuma ótica, contraprestação pecuniária por serviços comercializados no mercado.

Diferentemente dos contratos mercantis que atraem a incidência tributária para evitar a concorrência desleal, os convênios de cooperação tecnológica visam a um escopo comum de fomento científico. Carecem, portanto, do traço essencial da empresarialidade e do intuito de lucro subjetivo.

Sendo assim, a isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532/1997 deve ser preservada em relação a esses ingressos específicos. A constatação de que a entidade exerceu atividades econômicas em paralelo autoriza a tributação destas, mas impõe ao Fisco o dever de segregação.

A base de cálculo arbitrada deve ser decotada, limitando-se às operações que, de fato, transbordaram os objetivos não econômicos e institucionais da associação civil.

Ante o exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário, REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, tão somente para reconhecer a isenção incidente sobre as receitas decorrentes dos convênios firmados e dos contratos de P&D (nos termos da Lei de Informática), determinando a sua exclusão da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS exigidos nos correspondentes autos de infração.

Assinado Digitalmente

José Eduardo Dornelas Souza