



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

Processo nº 10830.001734/00-89
Recurso nº 228.262 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.737 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de dezembro de 2010.
Matéria RESTITUIÇÃO/COMP COFINS
Recorrente FUNDAÇÃO CPQD - CENTRO DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO EM TELECOMUNICAÇÕES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 28/02/1999 a 31/10/1999

FUNDAÇÃO DE DIREITO PRIVADO. COFINS. ISENÇÃO VEICULADA PELO ART. 14, DA MP 2.158-35/01. SENTIDO E ALCANCE.

O artigo 14, da MP nº 2.158-24/01 outorga isenção, relativamente a COFINS, às "*receitas relativas às atividades próprias*" de associações civis, dentre outras entidades, não se compreendendo, porém, no campo de abrangência desta regra isentiva as receitas auferidas em caráter contraprestacional, tais como as relativas ao recebimento pela prestação de serviços.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: 1) por unanimidade de votos, dar provimento para reconhecer o direito à restituição do indébito decorrente da inclusão na base de cálculo das rubricas "acertos de lançamento/apropriações/estornos"; "cancelamentos" e "vendas do ativo fixo"; e, 2) pelo voto de qualidade, negar provimento quanto à restituição dos valores decorrentes da inclusão na base de cálculo das receitas que têm cunho contraprestacional. Vencidos, nesta parte, os Conselheiros Domingos de Sá Filho, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz. Sustentou pela recorrente o Dr. José Antonio Minatel OAB/SP nº 37.065.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Robson José Bayerl - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

Relatório

Cuida-se de pedido de restituição de Cofins, período fevereiro a outubro de 1999, em face de alegada inclusão de receitas alcançadas pela isenção prevista no art. 14, X da Medida Provisória nº 1.858-10/99.

A DRF Campinas/SP indeferiu o pleito ao argumento que a isenção pretendida somente abrange as receitas próprias das entidades arroladas, assim entendidas as contribuições, doações, anuidades ou mensalidades dos associados ou mantenedores, não englobando as receitas de cunho contraprestacional provenientes das vendas de mercadorias e/ou prestações de serviços.

Em manifestação de inconformidade o contribuinte fez um relato histórico da legislação, destacando a publicação da Lei nº 9.718/98 e a superveniência dos arts. 13 e 14 da MP 1.858/99, com vigência a partir de 01/02/1999; asseverou que a isenção veiculada neste último dispositivo não poderia ser limitada por entendimentos administrativos, muito menos que estes atos opinativos (Decisão DISIT/SRF 8ª RF nº 162/2000) pudessem servir de base legal para prolação de decisões administrativas; que a interpretação reducionista não tem amparo legal; que a partir do conceito de faturamento veiculado no art. 3º da Lei nº 9.718/98, segundo o qual faturamento corresponde à receita bruta da pessoa jurídica, toda as receitas elencadas em seu estatuto social seriam isentas; que as receitas próprias da atividade só podem ser aquelas contidas no seu objeto social, destinadas à sua manutenção, citando o art. 15 da Lei nº 9.532/97 para corroborar sua tese; que a prestação de serviços de cunho contraprestacional faz parte de seu objeto social; que onde a lei não exclui não cabe ao intérprete fazê-lo; e, que a regulação da norma isentiva deve observar o princípio da legalidade estrita.

A DRJ Campinas/SP manteve o indeferimento, afastando, preliminarmente, o debate acerca da constitucionalidade da Lei nº 9.718/98, e, no mérito, concluiu que o conceito de "atividades próprias" referido no art. 14, X da MP 1.858/99 não alberga as receitas de caráter contraprestacional representadas pelas vendas de mercadorias e/ou prestação de serviços, ainda que sem fins lucrativos.

Em recurso voluntário o contribuinte rebate a interpretação conferida ao texto de lei e à flexibilização do art. 111 do CTN pela decisão recorrida, eis que fundada em interpretação histórica, em franca descon sideração ao teor de aludido preceito normativo; critica a referência feita a pareceres elaborados pelo próprio órgão que, como tais, não integram o ordenamento jurídico; reprisa a conceituação da expressão "atividades próprias", destacando que o seu alcance não poderia se restringir a contribuições, doações e mensalidades porque são ingressos não decorrentes do exercício de qualquer atividade, mas mero desígnio altruísta das pessoas, de tal sorte que a isenção acobertaria todas as receitas previstas no seu estatuto; reforça o raciocínio que, estabelecendo a Lei nº 9.718/98 que todas as receitas estão submetidas à incidência da Cofins, também a isenção outorgada pela MP 1.858/99 deve alcançar todas as suas receitas; que a lei não arrolou apenas as doações, mensalidades, contribuições, etc., como receitas próprias da atividade; que pela redação do art. 15 da Lei nº 9.532/97 ditas receitas

seriam as estatutárias, desde que destinadas à prestação de serviços para os quais foram instituídas; que interpretar de maneira distinta ofende o princípio da legalidade; que do cotejo de seu estatuto social com o texto legal observa-se que a entidade não auferia receitas divorciadas de suas atividades; que a isenção alcança toda a base tributável por inexistir exceção legal em sentido contrário.

Na sessão de outubro/2005 a Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes baixou o processo em diligência, através da Resolução nº 202-00.858, para que se providenciasse o seguinte: i) especificação das receitas componentes da base de cálculo do indébito requerido; ii) atendimento aos requisitos exigidos pelo art. 14 do CTN, por parte do contribuinte; e, iii) que se observasse o que decidido no processo administrativo 10830 007903/2001-91, em vista do reflexo nestes autos.

Em final de diligência foi lavrado "Termo de Resultado de Diligência" onde se informam as seguintes rubricas contábeis e a função de cada uma delas: "acertos de lançamento/apropriações/estornos"; "cancelamentos"; "licença de uso de sistemas de faturamento"; "locação - CPQD Polis"; "locação de equipamentos"; "patrocínio de seminários/treinamentos"; "prestação de serviços"; "recebimento ref. a aviso de débito/recebimento ref. a lançamento de royalties"; "recebimento ref. a recibo"; "recebimento ref. ao docto"; "serviços laboratoriais" e "vendas de ativo fixo".

Conclui o relatório que devem ser excluídas os registros das contas "cancelamentos" e "vendas de ativo fixo", mantidas as demais como receitas não próprias da atividade por ostentarem fundo econômico contraprestacional, sendo aberto prazo para manifestação do contribuinte.

Em manifestação o contribuinte aduz que a diligência não respondeu adequadamente ao que proposto, havendo erro no trabalho fiscal pois incluiu ingressos que não representam receitas, ressaltando que as rubricas "acertos de lançamento/apropriações/estorno", "cancelamentos" e "vendas do ativo fixo" não compõem o universo de receitas da entidade; que as demais receitas se vinculam ao estatuto social da entidade e, portanto, configuram receitas próprias; registra que não há receita sem conteúdo econômico, citando jurisprudência administrativa e judicial; frisa que é imperativo que este processo seja julgado conjuntamente com o auto de infração consubstanciado no PA 10830.007903/2001-91, haja vista a identidade da matéria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade.

Preliminarmente, manifesto-me sobre a diligência realizada e suas pretensas falhas, ressaltando que a enumeração e a segregação das receitas arroladas, como própria ou

imprópria ou mesmo o conceito de receita em contraponto a ingresso, de certo modo acaba por se confundir com o mérito, pelo que tomarei a questão como de natureza meritória.

Respeitante à necessidade de julgamento conjunto destes autos com o processo 10830.007903/2001-91, por tratar da mesma matéria, em que pese o reconhecimento de sua imbricação temática e até a conveniência de tal providência, tenho que sua possibilidade está no fato de ser este o processo prevento e não aquele, eis que formalizado posteriormente, não me parecendo congruente, com todo respeito, a determinação anterior deste Conselho no sentido de se aguardar o julgamento daqueloutro para só então proceder ao de este.

Demais disso, em consulta ao sistema de acompanhamento processual, verifiquei que o processo 10830.007903/2001-91 somente foi encaminhado ao CARF na recente data de 11/08/2010.

Outrossim, a ausência de informação acerca do atendimento ao art. 14 do CFN, em meu sentir, não prejudica o julgamento da demanda, razão porque tomo a diligência por satisfatória e o processo adequadamente instruído para análise.

Vencidas as preambulares passo ao mérito

O tema a ser enfrentado não é novo neste Colégio, residindo a discussão central em definir o alcance da expressão "receitas próprias da atividade", para a finalidade do art. 14, X da Medida Provisória nº 2 158-35/2001, *verbis*:

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

(...)

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

(...)"

O referido art. 13, por seu turno, tem a seguinte redação:

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

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

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

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

V - sindicatos, federações e confederações;

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

VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

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

Processo nº 10830 001734/00-89
Acórdão nº 3403-00.737

S3-C413
Fl 3

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

X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971."

No caso vertente, cuida-se de fundação de direito privado cujo objetivo primordial registrado é preservar a capacidade em pesquisa e desenvolvimento em telecomunicações existentes no Centro de Pesquisa e Desenvolvimento da Telecomunicações Brasileiras S/A – TELEBRÁS, conforme art. 2º do seu estatuto social.

Ainda segundo referido instrumento suas receitas compreenderiam as rendas resultantes da prestação de serviços – que corresponderia ao grosso de suas receitas, consoante as autoridades administrativas –, exploração de direitos decorrentes da propriedade intelectual e de transferência de tecnologia, recursos destinados à capacitação científica e tecnológica, auxílios e contribuições, dotações e subvenções, doações ou legados, rendimentos de bens, rendas constituídas por terceiros, dentre outras.

Pugna o recorrente que a integralidade das receitas auferidas estaria ao abrigo da aludida isenção porque previstas no seu estatuto social, enquadrando-se como receita própria, e porque o conceito de faturamento alterado pela Lei nº 9.718/98 passou a corresponder à receita bruta da pessoa jurídica, o que implicaria, por via oblíqua, na integral isenção de suas receitas.

Fixadas estas premissas, quero registrar que em pelo menos duas oportunidades esta Turma já se manifestou acerca da matéria, através dos acórdãos nºs 202-19.348, de 07/10/2008 - na, então, 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes -, e, mais recentemente, 3403-00.101, de 17/09/2009 – já sob a égide do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Em ambos consignou-se que as receitas próprias da atividade das entidades relacionadas no aludido artigo 13, retrotranscrito, se circunscreveriam às contribuições, doações, anuidades ou mensalidades de seus associados ou mantenedores, destinadas à manutenção e a realização dos objetivos estatutários, desde que não possuíssem caráter contraprestacional direto, consubstanciado na remuneração pelo fornecimento de bens e/ou prestação de serviços a associados ou terceiros.

Naquelas assentadas foi justificado o entendimento com lastro na evolução legislativa e no escopo das normas de regência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, com espeque na argumentação em sequência.

Especificamente a Cofins, que é o tributo de interesse neste processo, quando de sua instituição pela Lei Complementar nº 70/91, sua hipótese de incidência era o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços de qualquer natureza.

Para espantar dúvidas surgidas no decorrer da vigência do prefalado diploma, a Secretaria da Receita Federal publicou o Parecer Normativo CST nº 5, de 22 de abril de 1992, tratando da incidência da Cofins sobre a receita das associações, sindicatos, federações e demais entidades classistas, cujo excerto se destaca:

"Quando da vigência da contribuição ao Finsocial, criada pelo Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, o Regulamento baixado pelo Decreto nº 92.698, de 21 de maio de 1986, colocou fora do campo de incidência do Finsocial, as receitas ou os resultados das operações próprias daquelas entidades, posto que as mesmas não se situam no conceito de empresa a que se referia a citada matriz legal do FINSOCIAL

Outra é porém, a situação proposta pela Lei Complementar nº 70, de 1991, que erigiu à condição de contribuinte não as empresas (públicas ou privadas) como o fez o Decreto-lei nº 1.940, de 1982, mas sim as pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda. Desse modo, não só as empresas, como todas as outras entidades com personalidade de direito privado serão atendidas pela nova contribuição. Portanto, é de se concluir que os pressupostos para a não-incidência do FINSOCIAL sobre as receitas das entidades retrocitadas não estão presentes na recém-instituída contribuição social para financiamento da seguridade social.

Por outro lado, é de atentar para o fato de que a contribuição em foco incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza (art. 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991)

Nesse ponto, deve ser destacado que é extravagante à base de cálculo da contribuição (faturamento mensal) as receitas auferidas pelas entidades em comento, porquanto não se pode cogitar tratar-se de faturamento a contribuição, anuidade ou mensalidade fixada por lei, assembleia ou estatutos daquelas entidades e destinada ao custeio do sistema confederativo (Constituição de 1988, art. 8º, inciso IV) ou de suas atividades essenciais.

Entretanto, quando as entidades aqui tratadas auferirem receitas decorrentes da prestação de serviços ou da venda de mercadorias, mesmo que exclusivamente para seus associados, incidirá a contribuição de dois por cento sobre essas receitas, posto que aquelas entidades não estão isentas da mesma " (grifei)

Da leitura desse trecho do ato opinativo deflui que as receitas obtidas por meio de contribuições, doações, mensalidades e congêneres, cuja finalidade residisse exclusivamente na manutenção da entidade e o alcance de suas finalidades estatutárias, não estariam abrangidas no conceito de "faturamento", portanto, fora do campo de incidência desse tributo. No entanto, se estas mesmas entidades auferissem, ainda que extraordinariamente, receitas oriundas da prestação de serviços e da comercialização de mercadorias deveriam oferecer-las à tributação.

Posteriormente, com o advento da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, houve uma modificação substancial no critério material da regra-matriz de incidência da Cofins, com a ampliação de sua base de cálculo, que passou a incidir sobre a receita bruta da pessoa jurídica, assim considerada a totalidade das receitas auferidas, independentemente do tipo de atividade exercida ou da classificação contábil adotada para classificação das receitas.

Esse novel conceito de faturamento, por via reflexa, culminou por agregar à base de cálculo da exação as receitas das entidades em comento que, não representando a indigitada contrapartida obrigacional, por assim dizer, destinavam-se à sua manutenção e alcance das finalidades estatutárias, até então excluídas da incidência tributária.

Atento a esta peculiar situação foi editada a Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de julho de 1999 (reeditada sucessivas vezes), hodiernamente MP 2.158-35/2001, que, em seu art. 14, X, isentou da Cofins, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999 (concomitante à produção de efeitos da Lei nº 9.718/98), as receitas relativas às atividades próprias das entidades relacionadas no art. 13 do mesmo diploma normativo.

Esta isenção, como já ressaltado, não albergou todas as receitas das entidades beneficiadas, mas tão somente aquelas relativas às atividades próprias, pretendendo, portanto, excluir da tributação apenas as receitas típicas dessas entidades, justamente aquelas que não eram alcançadas pela legislação anterior.

Com isso, as demais receitas, não consideradas típicas daquelas entidades, tais como as provenientes de prestações de serviços, vendas de mercadorias e aplicações financeiras, continuavam sujeitas à Cofins, pois se fosse o desiderato último da norma a exoneração integral dessa contribuição, isto é, isenção de todas as receitas obtidas pelas entidades arroladas no art. 13, bastaria a concessão de forma subjetiva direta, sem qualquer referência a restrição específica a certas receitas.

Note-se que estas receitas nunca estiveram ao abrigo de qualquer norma excludente de tributação, em nada alterando sua natureza a edição da medida provisória que veiculou a isenção em debate.

Não me convence o argumento que bastaria a indicação da receita nos instrumentos constitutivos da pessoa jurídica para garantir-lhe a fruição da isenção, sob pena de submeter a lei à vontade particular, de maneira potestativa, em aparente manipulação do seu objetivo

Nesta senda, não me parece que a interpretação ora levada a efeito, coincidente com a externada nos atos recorridos, afronte o art. 111 do CTN ou tampouco tenha limitado indevidamente o alcance da norma, porquanto a interpretação literal do art. 14, X da MP 1.858/99, atual MP 2.158/2001, ainda que diametralmente oposta à sustentada pela recorrente, leva-me a compreender, repito, que o complemento "próprias da atividade" tenha uma razão de ser, não fosse assim, bastaria ao dispositivo a seguinte redação:

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

()

X - das entidades a que se refere o art. 13

(.)"

Com base no brocardo jurídico "a lei não possui palavras inúteis", apresenta-se bastante plausível a conclusão, a meu sentir, lógica e consentânea com o conteúdo do dispositivo, a partir de uma interpretação histórico-teleológica, que as receitas que tenham caráter contraprestacional específico - tais como aquelas resultantes da prestação de serviços -

não podem ser caracterizadas como próprias da entidade a atrair a vindicada isenção, por isso, continuam sujeitas à tributação pela Cofins

Neste diapasão, pertinentes as colocações do voto condutor proferido no acórdão 202-19-348:

"Neste contexto, atividades próprias de uma entidade sem fins lucrativos, cuja finalidade social é a difusão do ensino, devem ser aquelas que não tenham caráter contraprestacional direto. Assim, as receitas das atividades próprias da recorrente seriam, de fato, as doações, contribuições, mensalidades e anuidades recebidas de associados, mantenedores e colaboradores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao custeio e à manutenção das suas atividades sem fins lucrativos.

Nossos tribunais superiores já se posicionaram no sentido de que as entidades sem fins lucrativos não se descaracterizam por auferir receitas de cunho contraprestacional, desde que os recursos auferidos sejam integralmente aplicados no desenvolvimento das atividades para as quais tenham sido instituídas.

As referidas decisões não estão sendo feridas com o entendimento firmado no presente voto, pois que da recorrente não foi retirada a isenção do Imposto de Renda e da CSLL, prevista no art. 15 da Lei nº 9.532/97, e nem mesmo a isenção da Cofins relativa às atividades próprias.

O que não se reconhece é apenas o direito de não pagar a Cofins sobre as receitas das atividades de natureza econômico-financeira ou empresarial, praticadas em nível concorrencial com outras empresas que prestam o mesmo tipo serviço. Assim, submetem-se à Cofins as receitas decorrentes de matrículas, mensalidades escolares e alugueis recebidos, mesmo que estes recursos sejam integralmente empregados no desenvolvimento de suas atividades educacionais, pois que esta condição, reconhecida pelos tribunais como não prejudicial ao gozo da imunidade ou da isenção, diz respeito à imunidade aos impostos e não às contribuições sociais, que têm fundamentos constitucionais distintos, como já se viu neste voto" (destaquei)

Por fim, considerando a existência de questão de fato a ser dirimida e à vista da diligência realizada, entendo que assiste razão ao recorrente quando impugna as rubricas "acertos de lançamento/apropriações/estornos", "cancelamentos" e "vendas do ativo fixo", haja vista não representarem receitas, não compoem a base de cálculo da exação, de maneira que deve ser restituída a parcela, porventura recolhida, a elas referentes.

Pelo acima exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso para que sejam decotadas do cálculo as contas "acertos de lançamento/apropriações/estornos", "cancelamentos" e "vendas do ativo fixo" e providenciada a restituição cabível.

Robson José Bayerl



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF
Terceira Seção - Quarta Câmara

CARF-MF-
DF

Fl. _____

Processo nº: 10830.001734/00-89

Interessada: FUNDAÇÃO CPQD CENTRO DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO EM TELECOMUNICAÇÕES

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Anexo II ao Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intima-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) da Fazenda Nacional, credenciado(a), junto a este Conselho a tomar ciência do Acórdão nº 3403-00.737, de 09 de dezembro de 2010.

Brasília, 14 de dezembro de 2010.

José de Jesus Martins Costa
Chefe da Secretaria da 4ª Câmara/S13

Ciente com a observação abaixo:

- ☐ Apenas com Ciência
- ☐ Com Recurso Especial
- ☐ Com Embargos de Declaração
- ☐ Com Contrarrazões

Data da ciência: ____/____/____

Procurador(a) da Fazenda Nacional (identificação e assinatura)

Assinado eletronicamente em 27/12/2010 por JOSÉ DE JESUS MARTINS COSTA
Assinado eletronicamente em 17/12/2010 por JOSÉ DE JESUS MARTINS COSTA
Assinado eletronicamente em 17/12/2010 por JOSÉ DE JESUS MARTINS COSTA - VOTO EM LÍQUIDAÇÃO