



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

Processo nº 10830.011594/2008-21
Recurso nº 502.994
Resolução nº **3102-000.191 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 24 de janeiro de 2012
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente FUNDAÇÃO CPQD - CENTRO DE PESQ. E DESENVOLVIMENTO EM TELECOMUNICAÇÕES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ricardo Rosa, Álvaro Almeida Filho, Winderley Pereira, Luciano Pontes de Maya Gomes, Leonardo Mussi e Luis Marcelo Guerra de Castro. Ausente, justificadamente, a Conselheira Nanci Gama.

RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou o acórdão recorrido, que passo a transcrever:

Trata-se de impugnação a exigência fiscal relativa à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, formalizada no auto de infração de fls. 445/453. O feito, referente a fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2007 e dezembro de 2007, constituiu crédito tributário no total de R\$ 13.933.423,29, somados o principal, multa de ofício e juros de mora.

No TERMO DE CONSTATAÇÃO de fls. 439/444, a autoridade autuante assim contextualiza os motivos do lançamento. Inicialmente, assim identifica a pessoa jurídica fiscalizada:

1. Conforme estatuto social datado em 05 de novembro de 2004, o contribuinte em epígrafe é pessoa jurídica de direito privado, sem fins

lucrativos, com autonomia patrimonial, administrativa e financeira, e tem o objetivo primordial e permanente de preservar a capacidade em pesquisa e desenvolvimento em telecomunicações existente no Centro de Pesquisa e Desenvolvimento da Telecomunicações Brasileiras S/A – TELEBRÁS, conforme previsto na Lei nº 9.472, de 16 de junho de 1997, fornecendo soluções científicas e tecnológicas que contribuam para o desenvolvimento, progresso e bem estar da sociedade brasileira.

Na sequência, a autoridade autuante detalha o percurso do procedimento fiscal:

2. Em 29/10/2007 foi lavrado TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO onde o contribuinte foi intimado a apresentar diversos documentos, dentre os quais os demonstrativos das bases de cálculo do PIS e da COFINS.

3. Em resposta datada em 21/11/07 o contribuinte apresentou as planilhas "APURAÇÃO DA COFINS", do período de janeiro a setembro de 2007, com base no regime não-cumulativo.

8. Em TERMO DE INTIMAÇÃO lavrado em 24/09/2008 o contribuinte foi intimado a apresentar:

· Demonstrativo das bases de cálculo da COFINS, do período de outubro/2007 a dezembro/2007, com a indicação das contas contábeis.

· Relação (em papel e meio digital) das notas fiscais/documentos, agregados por conta contábil (contas 41110, 41120, 41130, 41140, 41150 e 41160), com os seguintes dados: CNPJ do destinatário, Razão Social do destinatário, Nº da NF, data de emissão, valor (somados mês a mês), descrição dos serviços, do período de janeiro a dezembro/2007.

· Cópia dos contratos referentes às receitas das contas 41140 (CONVÊNIOS – 1 contrato de cada destinatário) e 41150 (SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO – PESQUISA), do período de janeiro/2007 a dezembro/2007.

Relação (em papel e meio digital) da COFINS retida por outras pessoas jurídicas, do período de janeiro/2007 a dezembro/2007, com os seguintes dados: CNPJ do destinatário, Razão Social do destinatário, nº da nota fiscal, data de emissão, valor da NF (somados mês a mês), valor da COFINS retida (somadas mês a mês).

Cópia das notas fiscais/documentos (apenas uma nota por mês – a de maior valor, de cada conta contábil 41110, 41120, 41130, 41140, 41150 e 41160), do período de janeiro a dezembro/2007.

9. Em resposta datada de 27 de outubro de 2008, recebida em 29/10/2008, o contribuinte apresentou os documentos.

10. Em TERMO DE INTIMAÇÃO lavrado em 29/10/2008 o contribuinte foi intimado a apresentar:

Relação (em papel e meio digital) das notas fiscais/documentos, agregados por conta contábil (contas 41110, 41120, 41130, 41140,

41150 e 41160), com os seguintes dados: CNPJ do destinatário, Razão Social do destinatário, Nº da NF, data de emissão, valor (somados mês a mês), descrição dos serviços, do período de janeiro a dezembro/2007, uma vez que os demonstrativos apresentados na data de hoje não apresentam a descrição dos serviços.

11. Em resposta de 10/11/2008 o contribuinte apresentou a relação solicitada.

Na sequência, o auditor fiscal passa discutir o conceito de receitas de atividades próprias:

12. O contribuinte excluiu das bases de cálculo da COFINS diversas receitas, como se fossem receitas de atividades próprias, com base no art. 14, inciso X, da MP 2.158/2001.

13. O inciso X do art. 14 da MP 2.158-35/2001 concede isenção da COFINS para as receitas relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13, sendo que a CPqD se situaria no inciso VIII (fundações de direito privado e fundações públicas instituídas e mantidas pelo Poder Público).

14. A Instrução Normativa SRF nº 247/2002, dispõe o seguinte:

Art. 9º São contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários as seguintes entidades:

(...)

VIII – fundações de direito privado;

(...)

Art. 47. As entidades relacionadas no art. 9º desta Instrução Normativa:

(...)

II – são isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

§ 2º Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

15. Neste contexto, para fazer jus à isenção da Cofins não basta que as receitas das entidades relacionadas no art. 13 da MP nº 2.158-35/2001 tenham previsão estatutária. É necessário, também, que não decorram de uma contraprestação direta.

16.. Assim, entende-se como atividades próprias aquelas que não ultrapassam a órbita dos objetivos sociais das respectivas entidades. Estas normalmente alcançam as receitas auferidas que são típicas das entidades sem fins lucrativos, tais como: doações, contribuições,

mensalidades e anuidades recebidas de profissionais inscritos, de associados, de mantenedores e de colaboradores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao custeio e manutenção daquelas entidades e à execução de seus objetivos estatutários.

17. A isenção não alcança as receitas que são próprias de atividades de natureza econômico financeira ou empresarial. Por isso, não estão isentas da Cofins, dentre outras, as receitas da prestação de serviços e/ou revenda de mercadorias.

18. Não se quer aqui estatuir que uma entidade sem fins lucrativos não possa desenvolver, eventualmente, alguma atividade comercial ou de prestação de serviços, com o objetivo de investir os recursos adquiridos no desenvolvimento de sua atividade fim. O que não se coaduna com uma entidade sem fins lucrativos é ela ter entre os seus objetivos principais o exercício de atividades típicas das empresas comerciais e prestadoras de serviços, sem recolher os tributos devidos, em total descompasso com o princípio da isonomia, que deve reger os mercados concorrenciais.

Nesse contexto, o autuante, procedendo à análise das receitas classificadas sob a rubrica SUBVENÇÕES (conta 41150), assente que se trata de receitas relativas às atividades próprias da CPqD, e são isentas da COFINS, nos termos do inciso X do art. 14 da MP 2.158-35/2001 (fl. 442).

Com relação às demais receitas, assim se posiciona o autuante:

[...]

25. Já em relação às demais receitas, o contribuinte relaciona ainda, como "ISENÇÃO - RECEITAS PRÓPRIAS", as receitas das seguintes contas contábeis (vide planilhas "APURAÇÃO DA COFINS" apresentadas em 21/11/2007 e 29/10/2008):

Conta 41110 - Venda de Serviços - MI

Conta 41120 - Licença de Uso

Conta 41130 - Transferência de Tecnologia - Royalties

Conta 41140 - Convênios

Conta 41160 - Aluguel de Imóveis - Polis

26. Em correspondência datada em 10/11/2008, o contribuinte apresentou relação das receitas agregadas por conta. Observa-se na própria descrição dos serviços (coluna EXPLICAÇÃO) constantes na relação, que as receitas referentes às contas 41110, 41120, 41130 e 41160, têm cunho nitidamente econômico e contraprestacional, fugindo ao conceito de receitas relativas às atividades próprias das entidades sem fins lucrativos e, portanto, foram indevidamente excluídas das bases de cálculo da COFINS. Tal fato pode também ser constatado nas cópias das notas fiscais entregues pelo contribuinte em resposta datada em 27 de outubro de 2008.

27. Com relação às receitas referentes à conta 41140 - Convênios, em resposta datada em 16 de junho de 2008 o contribuinte entregou cópia dos contratos com diversas empresas privadas, onde se observa também que têm cunho nitidamente econômico e contraprestacional, fugindo ao conceito de receitas relativas às atividades próprias das entidades sem fins lucrativos e, portanto, foram indevidamente excluídas das bases de cálculo da COFINS.

36. Finalizando, a Receita Federal do Brasil entende que as receitas relativas à conta "41150 - Subvenções para Custeio - Pesquisa" foram corretamente excluídas das bases de cálculo da COFINS e que as receitas relativas às contas 41110, 41120, 41130, 41140 e 41160, foram indevidamente excluídas.

[...]

Assentadas as premissas com relação à rubrica admitida sob o conceito de receitas das atividades próprias, a auditoria comenta a respeito da necessidade do lançamento do ofício:

VI - DA COFINS DO ANO-CALENDÁRIO 2007

[...]

31. Das receitas consideradas pelo contribuinte como "ISENÇÃO - RECEITAS PRÓPRIAS", estão sendo aceitas como exclusões as receitas da conta 41150, e glosadas as receitas das contas 41110, 41120, 41130, 41140 e 41160, conforme já exposto nos itens anteriores.

32. A PLANILHA 13 apresenta demonstrativo de cálculo da COFINS, levando-se em consideração as glosas das exclusões acima citadas, bem como deduzindo-se a COFINS retida por outras pessoas jurídicas, conforme resposta do contribuinte apresentada em 29/10/2008.

54. Tendo sido apurado COFINS a pagar, esses valores estão sendo lançados de ofício no presente auto de infração.

Cientificada da exigência em 17/11/2008, em 17/12/2008 a autuada interpôs a impugnação de fls. 463/482, em que alega o que segue.

Inicialmente, define sua atuação como pessoa jurídica:

Em cumprimento à Lei Federal 9.472, de 16 de Julho de 1997 e Decreto no 2.546, de 14 de abril de 1998, a TELECOMUNICAÇÕES BRASILEIRAS S/A - TELEBRÁS, sociedade de economia mista, vinculada ao Ministério das Comunicações, destacou uma parcela do seu patrimônio para a instituição da Fundação CPqD - Centro de Pesquisa e Desenvolvimento em Telecomunicações, fato esse que ocorreu em 22 de julho de 1998, conforme Estatuto Social.

Coube à Telebrás S/A instituir a fundação, através de escritura pública, mediante dotação especial em moeda e dos bens constantes do acervo patrimonial situados em Campinas, no Centro de Pesquisa e Desenvolvimento, tendo sido consignado nos Estatutos Sociais às receitas previstas para a sua manutenção. [...]

A Fundação CPqD é, portanto, uma entidade com personalidade jurídica de direito privado [...] e sobrevive mediante a geração de receitas provenientes de atividades próprias, previstas em seu Estatuto Social, receitas que são empregadas integralmente na manutenção de seus objetivos sociais, pois na qualidade de Fundação, opera sem qualquer finalidade lucrativa.

Com efeito, conforme consignado em seu Estatuto Social, a Fundação CPqD visa primordialmente preservar a capacidade em pesquisa e desenvolvimento em telecomunicações, fornecendo soluções científicas e tecnológicas, realizando, entre outras, atividades como pesquisa aplicada, estudos, projetos especializados, especificações de solução, desenvolvimento de sistemas de informática e de produtos industriais.

Sua atuação envolve, ainda, prestação de serviços de consultoria e técnica especializada, serviços especializados de manutenção, testes de conformidade e técnicos, tais como certificação de produtos. A Fundação CPqD desenvolve programas de computador e produtos correlatos ao escopo de sua finalidade, concedendo, ainda, licença de uso de marcas, patentes e de programas e transferência de tecnologias adquiridas ou por si desenvolvidas.

Não obstante, confere incentivo à produção e à formação cultural, bem como fomenta capacitação de recursos humanos, através de educação e treinamento pessoal, além de conceder bolsas de estudo e demais incentivos para estimular o desenvolvimento da pesquisa na área para a qual foi criada.

Em sede preliminar, acusa a inobservância, pelo Fisco, do rito estabelecido pelo art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996:

O artigo 32 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu o rito para a suspensão da isenção, prevendo a prévia expedição de ato declaratório suspensivo pelo Delegado da jurisdição da Entidade, com eficácia retroativa à data da infração, possibilitando impugnação e recurso contra esse ato.

No caso vertente, a suspensão da isenção foi ultimada sem a observância desse rito, o que determina a nulidade do questionado lançamento de ofício. [...]

Ainda no âmbito preliminar, ataca o enquadramento no regime não cumulativo:

[...] existe previsão legal que inviabiliza a apuração de COFINS, pela autuada, com base no regime não cumulativo, delineado na Lei nº 10.833/03.

[...] O artigo 10 da Lei nº 10.833/03 estabelece um rol de pessoas jurídicas e de receitas excluídas do regime de apuração não-cumulativo, ou seja, que permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS vigentes anteriormente a sua edição, não se lhes aplicando, portanto, as disposições dos artigos 1º a 8º. Vale dizer, as pessoas jurídicas e as receitas destacadas no artigo 10 devem obrigatoriamente ser enquadradas no regime cumulativo, se tributáveis as suas receitas.

Neste sentido, destaca-se o inciso V, que tem a seguinte redação:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: (...)

V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;

Com efeito, o referido dispositivo remete ao artigo 61 do ADCT, que assim dispõe:

Art. 61. As entidades educacionais a que se refere o art. 213, bem como as fundações de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei, que preencham os requisitos dos incisos I e II do referido artigo e que, nos últimos três anos, tenham recebido recursos públicos, poderão continuar a recebê-los, salvo disposição legal em contrário.

E o artigo 213 da Constituição Federal assim prescreve:

Art. 213. Os recursos públicos serão destinados às escolas públicas, podendo ser dirigidos a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, definidas em lei, que:

I - comprovem finalidade não-lucrativa e apliquem seus excedentes financeiros em educação;

II - assegurem a destinação de seu patrimônio a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, no caso de encerramento de suas atividades.

Cotejando-se os dispositivos legais supracolacionados, chega-se a imperiosa conclusão que a Autuada, na qualidade de fundação de direito privado que desenvolve projetos de pesquisa no campo de telecomunicações, está enquadrada na hipótese exclusiva prevista pelo inciso V do artigo 10, de modo que a ela deve ser aplicada a legislação da COFINS anterior à Lei nº 10.833/03. [...]

Na seqüência, ainda que não admitida a exclusão da pessoa jurídica do regime da não cumulatividade, protesta a autuada contra a inclusão de receitas que, por sua natureza, não se submetem ao regime:

Dentre as receitas que a Autuada considera isentas por lhe serem próprias da atividade, mas que foram levadas à tributação da COFINS pelo Auditor-Fiscal, encontram-se às escrituradas nas contas:

·"41110 - Venda de Serviços - MI",

·"41120 - Licença de Uso" e

·"41130 - Transferência de Tecnologia - Royalties".

Neste particular, veja-se a exclusão do regime não-cumulativo prevista no inciso XXV do artigo 10 da Lei nº 10.833/03:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: (...)

XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas.

Ou seja, desde a inclusão do inciso XXV ao artigo 10 da Lei nº 10.833/03, ultimada pela Lei nº 11.051/04 (D.O.U de 30.12.2004), as receitas auferidas de serviços de informática, decorrentes das atividades destacadas, estão sujeitas à exclusão do regime de apuração na forma não-cumulativa, cabendo-lhes a tributação no regime cumulativo previsto na legislação anteriormente, se não contempladas com expressa isenção, que é a situação da Impugnante a ser demonstrada em tópico próprio.

Com efeito, a descrição das receitas no referido dispositivo legal contém inequívoca identidade com as receitas contabilizadas pela Autuada nas contas mencionadas, relativamente a serviços de informática decorrente de desenvolvimento de softwares, licença e uso de programas e transferência de tecnologia, em conformidade à previsão do Estatuto Social da Autuada.

Prosseguindo, a defesa volta-se contra a interpretação fiscal da isenção prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001:

[...]Como observado, o item III do Termo de Constatação, intitulado "Do Conceito de Receitas de Atividades Próprias", o Auditor-Fiscal expõe o entendimento que restringe indevidamente a isenção da COFINS às denominadas "receitas das atividades próprias", que na visão oficial seriam compostas apenas pelas doações e subvenções.

No caso presente, este entendimento adotado advém de determinadas manifestações da Administração Tributária, tal como segue:

Consideram-se receitas das atividades próprias somente àquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.'

Se prevalecer a abusiva e restritiva interpretação adotada pelo Auditor-Fiscal na autuação ora combatida, estará completamente esvaziada a regra de isenção prevista na MP 2.158/01, porque será sem nenhuma utilidade prática a sua manutenção no ordenamento jurídico.

Isto porque a concessão de isenção da COFINS só pode alcançar as receitas relativas às atividades próprias das entidades sem fins lucrativos", eis que para as doações e subvenções não há que falar nem em receita, quanto menos em isenção para aquilo que não está no campo da tributação.

Limitar o alcance da isenção concedida pela MP nº 2.158/01 unicamente às doações e subvenções significa, verdadeiramente, suprimir e mutilar a regra de isenção, uma vez que, juridicamente, só há receita nos ingressos que remuneram atividade, o que não ocorre com as doações e subvenções.

[...]

De outra parte, não há sentido restringir a regra de isenção sob o falacioso argumento de que "as receitas relativas às atividades próprias das associações sem fins lucrativos abrangem, unicamente, as contribuições, doações e mensalidades, sem caráter contraprestacional direto", uma vez que esses ingressos não se qualificam tecnicamente como "receita", por faltar o pressuposto fundamental que a tipifica: só há receita no ingresso que remunera atividade ou cessão onerosa e temporária de direitos.

As contribuições e doações são aportes unilaterais, desvinculados de qualquer contraprestação, por isso não se subsumem ao conceito técnico de receita, que exige exercício de atividade, pelo que desnecessária qualquer regra para isentar esses ingressos da contribuição da COFINS, porque a regra de isenção incide para que não produza efeitos a regra de incidência.

[...]

Ademais, vale destacar a regra contida no artigo 111 do Código Tributário Nacional, que impõe a interpretação literal quando o operador do direito tratar de isenção tributária.

[...]

Isto porque o legislador pretendeu que os benefícios concedidos por meio de isenção não fossem desvirtuados pelos intérpretes da lei, ampliando ou restringindo sua aplicabilidade, senão nos exatos termos adstritos à própria legislação que outorga o benefício fiscal.

Assim, voltando-se para o caso vertente, verifica-se que a interpretação conferida na autuação ora combatida acerca das atividades próprias, para fins de alcance das receitas isentas pelo artigo 14 da MP nº 2.158/01, extrapola o conteúdo do instituto pretendido pelo legislador, na medida em que se exige a malfadada inocorrência de caráter contraprestacional para caracterização de receita albergada pela isenção, sendo assim refratárias à contribuição.

[...]

Veja-se que não há elemento algum que indique ou vislumbre a necessidade de inexistência de caráter contraprestacional das receitas auferidas pelas entidades, para configuração de receita própria, como dispõe a lei.

Trata-se de inovação interpretativa ultimada na autuação, sem qualquer amparo técnico, legal e colidente com o dispositivo do artigo 111 do Código Tributário Nacional.

A defesa foca-se ainda no que a seu ver constituiria contradição no procedimento fiscal: tratamento diverso conferido pelo Fisco quanto à tributação do PIS/Pasep. Diz a defesa:

[...] há que se ressaltar nítida contradição demonstrada pelo Auditor-Fiscal na autuação ora combatida, eis que os benefícios conferidos pela MP 2.158/01 estendem-se também ao PIS-Pasep, determinando que as "receitas próprias da atividade" não se sujeitam ao PIS incidente sobre as receitas, levando as entidades beneficiadas a contribuir sobre a folha de salários.

Com efeito, essa não-tributação da receita para o PIS foi corretamente respeitada pelo Fisco, mas diversamente ocorreu em relação à COFINS, porquanto o Auditor-Fiscal procedeu ao lançamento de ofício da contribuição incidente sobre as receitas que considerou como tributáveis, tendo em vista a interpretação equivocada conferida ao texto legal que prevê o benefício fiscal, tão-somente ao tributo ora questionado.

Sobre as receitas consideradas tributáveis pela fiscalização, reitera a impugnante que se trata de receitas próprias inerentes à atividade da fundação:

No caso vertente, as receitas cuja exclusão da base de cálculo da COFINS foi glosada pelo Auditor Fiscal referem-se à (1) venda de serviços, (2) licença de uso, (3) transferência de tecnologia, (4) ingressos decorrentes de convênios firmados para concretização de projetos e (5) aluguel de imóveis com destinação específica.

Ora, tais receitas consistem inequívocas receitas próprias da Fundação CPqD, consoante previsão do inciso X do artigo 14 da MP 2.158/01, eis que voltadas exclusivamente para atender seus objetivos sociais, ao encontro da previsão em seu Estatuto, sem qualquer finalidade lucrativa.

[...]

Cotejando o artigo 4º do Estatuto Social da Fundação CPqD, acima transcrito, pode-se observar que a autuada não aufera receitas divorciadas de suas atividades estatutárias, mas tão somente daquelas para as quais ela foi instituída pelo Poder Executivo. Logo, resta evidente que as receitas consideradas tributáveis no Auto de Infração, na verdade, são receitas provenientes de atividades próprias da Fundação CPqD, ou seja: são as únicas determinadas pelo instituidor (o Poder Executivo) como fonte de manutenção da autuada.

Desta forma, não há como se conformar que as receitas provenientes da prestação de serviços, por exemplo, destinadas exclusivamente à manutenção da Fundação e alcance de seu objeto social, sejam consideradas "receitas de atividades impróprias", portanto, não sujeitas à isenção concedida por lei, como consubstancia a autuação.

[...]Assim, não há que se falar na caracterização destas como "receitas impróprias", como alegado, unicamente por terem suposta natureza contraprestacional, conforme demonstrado.[....]

A interessada desenha contestação específica contra o tratamento fiscal conferido às receitas de convênios (conta 41140). Diz ela:

o Sr. Auditor-Fiscal [...] incorreu ainda manifestamente em equívoco ao tratar de forma distinta as contas "41140 - Convênios" e "41150 - Subvenções para Custeio - Pesquisa".

Isto porque não se considerou a natureza dos ingressos contabilmente escriturados nas mencionadas contas, de forma a conferir a isenção a apenas uma delas (frise-se, ao entendimento adotado pelo Auditor-Fiscal), em que pese o fato de serem caracterizados pela mesma nota determinante: decorrência de convênios para custear os projetos a serem desenvolvidos, conforme previsão legal.

Como demonstrado, a Fundação CPqD objetiva a preservação da capacidade em pesquisa e desenvolvimento, fornecendo soluções científicas e tecnológicas que contribuam para este objetivo. Para tanto, a legislação estabelece critérios e estipula formas de se alcançar tais objetivos, através da realização de convênios para subsidiar o alcance destas finalidades.

Basicamente, na consecução destes objetivos existe o subsídio decorrente do Poder Público, mediante convênios firmados com Fundos de Desenvolvimento - como é o caso do Funttel, admitido pelo Auditor-Fiscal - e o subsídio oriundo de empresas privadas, conforme prevê a Lei nº 8.248/91, usualmente chamada de "lei da informática".

Portanto, o que diferencia tais ingressos, grosso modo, é sua origem. Ou seja, ora decorre do subsídio do Poder Público, através dos Fundos de Desenvolvimento, outras vezes advém de empresas privadas que, conforme comunhão de interesses, confere recursos à autuada para custear projetos, realizados estritamente de acordo com convênios formados na forma que a lei determina, bem como à suas implicações.

Apreende-se que este fato, por si só, já demonstra cristalina identidade de natureza dos ingressos contabilizados nas contas "41140 - Convênios" e "41150 - Subvenções para Custeio - Pesquisa". O simples fato de serem escrituradas contabilmente em contas distintas não implica distinção de sua natureza, qual seja a destinação específica ao custeio e desenvolvimento de projetos de interesse público ou privado, consoante o Estatuto Social da autuada.

Com efeito, tanto é assim que a autuada está dispensada de emitir "nota fiscal de serviço" decorrente dos convênios e aditivos assinados com empresas beneficiárias da "lei de informática". É o que se apreende de parecer jurídico exarado pelo Ministério da Ciência e Tecnologia (Parecer CONJUR/MCT-ACF nº 20/2003), em resposta à consulta ultimada pela Autuada junto ao Poder Público, e cuja cópia segue em anexo.

[...]

Como se vê, o próprio Ministério da Ciência e Tecnologia reconhece que os convênios celebrados pela Autuada e empresas privadas, com fundamento na legislação específica (Lei nº 8.248/91 - "lei da

informática"), não possuem caráter de prestação de serviço, para todos os fins tributários decorrentes.

Ou seja, diversamente do consignado pelo Auditor-Fiscal no Termo de Constatação (item 35, fl. 5), em tais ingressos por ele considerados receitas tributáveis, não se verifica qualquer caráter de contraprestação e tampouco há que se falar em cunho nitidamente econômico!

Ademais, há que se ressaltar que os ingressos oriundos dos convênios firmados com empresas privadas visam tão-somente ao ressarcimento de custos da entidade no desenvolvimento de determinado projeto. Ou seja, tal como nas subvenções decorrentes do FUNTEL, admitidas pelo entendimento do Auditor-Fiscal, possuem nítida natureza de custeio.

Neste particular, não se pode sequer falar em receita [...] porque só há receita nos ingressos que remuneram a atividade e, como visto, os ingressos provenientes dos convênios celebrados pela autuada e empresas privadas, não remuneram atividade da Fundação, mas apenas visam ao ressarcimento de custos spendidos.

Vale dizer que, conforme disposição do convênio específico celebrado, tais ingressos prestam-se tão-somente para ressarcimento dos custos que o projeto demandar, inclusive com demonstração prévia, e atrelada a rígido controle de acompanhamento - assim como o é quando concretizado mediante recursos oriundos de Fundos de Desenvolvimento do Poder Público.

A natureza de custeio dos ingressos provenientes destes convênios é tão evidente que, em determinados casos, a Fundação CPqD estornou à empresa privada conveniada valores remanescentes, vinculados ao projeto que se pretendeu desenvolver, após sua conclusão ou alcance da finalidade. Isto porque, como demonstrado, não se trata de recurso que a Autuada pode dispor livremente para atingir seus objetivos sociais (como seria se fosse decorrente de remuneração da atividade), mas é vinculada ao projeto que vai desenvolver ou assistir, exclusivamente para cobrir seus custos, estritamente nos termos celebrados.

Outrossim, como amplamente ressabido, o benefício da autuada nestes casos de convênios celebrados com as empresas privadas corresponde ao próprio desenvolvimento e pesquisa atingidos na realização dos projetos, exatamente como prevê seu Estatuto Social.

Portanto, como demonstrado, não há razão na tributação dos ingressos oriundos dos convênios celebrados com empresas privadas, eis que não podem nem ser considerados receita no rigor técnico jurídico, pois não remuneram a atividade da autuada, e, com efeito, não estão no campo de incidência da COFINS.

Não obstante, ainda que se admitisse a tese sustentada pelo Auditor-Fiscal - apenas a título de argumentação - os ingressos escriturados na conta "41140 - Convênios" detêm exatamente a mesma natureza daqueles anotados na conta "41150 - Subvenções para Custeio - Pesquisa", ambos utilizados para subsídio dos projetos e diferindo-se

tão-somente na sua origem, bem como inexistente qualquer caráter contraprestacional que caracterize cunho econômico, diversamente do afirmado.

Arrematando suas razões endereçadas contra o mérito, insurge-se a impugnante contra a consideração dos créditos correspondentes às receitas consideradas como tributáveis:

[...] importa destacar que no lançamento de ofício de COFINS ultimado pelo Auditor-Fiscal na lavratura do Auto de Infração ora combatido, não foram considerados relevantes créditos da autuada, referente aos insumos utilizados, conforme previsão na Lei nº 10.833 de 2003 que trata deste regime de apuração do tributo.

Com efeito, assim dispõe o referido diploma legal:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (...)

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

(...)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (...) (Grifos da autuada)

Como se apreende dos dispositivos supracolacionados, confere-se ao contribuinte que recolhe COFINS no regime não-cumulativo o direito de descontar créditos do valor apurado relativamente aos insumos utilizados na atividade. Trata-se, sem qualquer embargo, da inteligência do artigo 3º.

Com efeito, verifica-se que o Auditor-Fiscal deixou de considerar valores desta natureza quando da elaboração do suposto valor devido pela autuada. As planilhas por ele elaboradas nº 10, 11 e 12 (integrantes do Auto de Infração), que se referem a períodos de apuração da COFINS no regime não-cumulativo previsto na Lei nº 10.833/03, inclui na base de cálculo do tributo determinadas receitas consideradas isentas pela contribuinte, mas apontadas como tributáveis pelo Auditor-Fiscal, objeto do lançamento de ofício.

Todavia, no cálculo do suposto valor devido do tributo, ao proceder às deduções pertinentes, informa o Auditor-Fiscal que tomou o montante de crédito de COFINS "conforme apuração apresentada pelo contribuinte".

Ocorre que este montante de crédito apurado pela autuada corresponde tão-somente às receitas que a autuada considerou tributáveis!

Ou seja, o montante creditório apurado pela Autuada não alberga [...] as receitas que somente o Auditor-Fiscal considerou como passíveis de incidência, eis que a Autuada as tem como isentas e delas não faz crédito! A propósito, trata-se da inteligência do inciso II do § 2º do artigo 3º da Lei nº 10.833/03.

Vale dizer, revela-se completamente equivocado e totalmente inconsistente o lançamento de ofício de COFINS ultimado em face da Autuada, relativamente aos períodos cujo regime de apuração do tributo em questão foi tomado como não-cumulativo. Como demonstrado, a autuação simplesmente ignora e desconsidera os créditos (especialmente quanto aos insumos utilizados pela autuada) que deveriam ser deduzidos em cada período, uma vez que o montante considerado pelo Auditor-Fiscal diz respeito exclusivamente às receitas já tributadas. [...]

Diz ainda a impugnante que o auditor fiscal, mesmo mencionando a existência de autos de infração anteriores lavrados com fundamento nos mesmos fatos que orientaram a lavratura do presente, desconsiderou as impugnações apresentadas pela autuada e o andamento dos respectivos processos administrativos. Postula que os processos 10830.001757/2008-67 e 10830.009660/2008-01 devem ser retirados do auto de infração combatido.

Por fim, alega a impossibilidade de aplicação da SELIC sobre os valores lançados a título de Multa de Ofício.

Ponderando as razões aduzidas pela autuada, juntamente com o consignado no voto condutor, decidiu o órgão de primeira instância pela manutenção parcial da exigência, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/12/2007

COFINS. ISENÇÃO. SUSPENSÃO. RITO DO ART. 32 DA LEI Nº 9.430, DE 1996.

A isenção conferida pela MP nº 2.158, de 2001, art. 14, X, c/c art. 13 não é condicionada, sendo inaplicável o comando da Lei nº 9.430, de 1996, art. 32, no que respeita ao rito ali estabelecido para a suspensão de isenções.

FUNDAÇÕES DE DIREITO PRIVADO. REGIME NÃO CUMULATIVO. SUBMISSÃO.

Fundação de direito privado cujo objeto primordial é a capacitação de pesquisa em telecomunicações está sujeita à incidência da Cofins com base no regime da não cumulatividade.

COFINS. ISENÇÃO. FUNDAÇÕES DE DIREITO PRIVADO. RECEITAS DAS ATIVIDADES PRÓPRIAS. CONCEITO.

As receitas que têm cunho contraprestacional não são alcançadas pela isenção da Cofins das entidades referidas no artigo 13 da MP nº 2.158, de 2001.

RECEITAS DE DESENVOLVIMENTO E LICENCIAMENTO DE SOFTWARE. REGIME NÃO CUMULATIVO. EXCLUSÃO ESPECÍFICA.

As receitas decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento permanecem sujeitas à incidência cumulativa da Cofins a partir de dezembro de 2004.

DIREITO AO CRÉDITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS APURADOS SOBRE INSUMOS DIRETAMENTE APLICADOS NA PRODUÇÃO/PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DIREITO AO DESCONTO. CONDIÇÃO.

O aproveitamento de créditos na sistemática não cumulativa requer a demonstração de sua liquidez e certeza pelo sujeito passivo segundo as condições legais de apuração e desconto.

Comprovado o direito de lançar cabe ao sujeito passivo alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e além de alegá-los, comprová-los efetivamente.

PROCESSO ADMINISTRATIVO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO.

É a atividade onde se examina a conformidade dos atos praticados pelos agentes do fisco frente à legislação de regência em vigor, sem perscrutar da legalidade ou constitucionalidade dos fundamentos daqueles atos.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros sobre a multa de ofício que não for paga até a data de seu vencimento.

Após tomar ciência da decisão de 1ª instância, comparece a interessada mais uma vez ao processo para, em sede de recurso voluntário, essencialmente, reiterar as alegações manejadas por ocasião da instauração da fase litigiosa.

Em essência, acrescenta exclusivamente suas alegações acerca da invalidade do ajuste promovido pelo acórdão de primeira instância, que, no seu sentir, ao excluir parte das receitas do regime não-cumulativo, promovera novo lançamento. Sustenta, assim, a nulidade de tal ajuste.

É o Relatório

VOTO

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator.

Tomo conhecimento do presente recurso, que foi tempestivamente apresentado e trata de matéria afeta à competência desta Terceira Seção.

Antes de adentrar na análise das questões suscitadas, entendo prudente, em nome da sistematização, demarcar a matéria litigiosa.

Não está em discussão a qualificação da recorrente como fundação sem fins lucrativos, que se dedica à pesquisa e desenvolvimento na área de tecnologia.

O cerne do litígio, com efeito, pode ser dividido em dois aspectos.

Em primeiro lugar, há que se definir qual seria o universo das receitas auferidas que deveriam ser tributadas pela contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins e quais seriam consideradas isentas.

Definido tal universo, qual seria o regime que tributaria as receitas que não fariam jus a isenção: cumulativo ou não-cumulativo.

Justamente por entender que apenas parte das receitas auferidas deveriam se submeter à cobrança e, dentro desse rol, algumas delas ao regime não-cumulativo é que entendo que o presente processo não se encontra em condições de ser julgado.

Efetivamente, apesar da realização de uma primeira intimação para apresentação de planilha em que demonstrasse a apuração da Cofins, a apuração apresentada, com efeito, considerou isentas receitas que, na opinião do Fisco, não mereceriam tal tratamento.

Ou seja, nem foi promovida uma apuração dos créditos de ofício nem conferida oportunidade para que o sujeito passivo apurasse os créditos decorrentes das parcelas que o Fisco entendia sujeitas à incidência.

Assim, em que pese a opinião deste Relator no sentido de que a apuração dos descontos da Cofins não cumulativa não representa uma obrigação do Fisco, mas uma faculdade do sujeito passivo, é inegável que essa faculdade não pôde ser exercida pela recorrente.

Isto posto, com base no comando expresso no art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972¹, converto o julgamento do presente recurso em diligência, a ser conduzida pela unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil de jurisdição, no intuito de que seja aberto prazo para que o sujeito passivo promova a apuração dos créditos vinculados às receitas que o fisco entende tributáveis, colacionando ao processo os elementos que os comprovariam.

Caberá a autoridade fiscal elaborar parecer conclusivo acerca da pertinência de tais créditos e do montante da contribuição que seria reduzido em razão do seu acatamento.

¹ Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Processo nº 10830.011594/2008-21
Resolução nº **3102-000.191**

S3-C1T2
Fl. 17

Em seguida, deverá ser franqueado o prazo de 30 dias para que o sujeito passivo se manifeste acerca do parecer fiscal.

Findo tal prazo, com ou sem manifestação do sujeito passivo, devem os autos retornar a este CARF para prosseguimento do julgamento.

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 2012

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro