



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

Processo n° 12448.736223/2012-81
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3102-002.929 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de dezembro de 2015
Matéria Auto de Infração - Cofins
Recorrente CLUBE DE REGATAS DO FLAMENGO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2011

SISTEMA DE APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES. IMPOSTO DE RENDA. OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. INOCORRÊNCIA. INCUMULATIVIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. SISTEMA CUMULATIVO. VÍCIO INSANÁVEL.

Permaneceram sujeitas às normas vigentes antes da entrada em vigor da Lei 10.833, dentre outras, as pessoas jurídicas tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado. Uma vez que essa opção não tenha sido feita pelo contribuinte, se lhes aplicam as regras da incumulatividade.

É nulo o Auto de Infração lavrado com base em legislação que não se aplica ao contribuinte submetido ao procedimento fiscal.

Recurso de Ofício Negado

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício, nos termos do Relatório e Voto que integram o presente julgado.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa – Presidente e Relator

EDITADO EM: 16/12/2015

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Hécio Lafetá Reis, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Domingos de Sá Filho, Walker Araújo, José Fernandes do Nascimento, Sarah Maria Linhares de Araújo e Lenisa Rodrigues Prado.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

Trata o presente processo de Auto de Infração contra a contribuinte em epígrafe, relativo à insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidência cumulativa (fls. 961/1005), referente aos períodos de apuração de 01/2007 a 03/2011, no valor principal de R\$ 13.175.594,54, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 27/02/2009, totalizando o crédito tributário de R\$ 27.669.124,74.

No Termo de Constatação Fiscal, integrante do Auto de Infração (fls. 961/974), a autoridade lançadora registra, em síntese, que A ação fiscal foi motivada por despacho contido nos autos do processo 15374.000174/2006-03, que trata de acompanhamento do Mandado de Segurança 2005.51.01.024375-2, com pedido de liminar, no qual a impetrante pleiteava a declaração de inexistência de relação jurídico-tributária que obriga o pagamento da Cofins, por se tratar de 'sociedade civil sem fins lucrativos, que tem por objetivo promover, primordialmente, a prática de atividades desportivas, culturais, sociais, assistenciais, educacionais e filantrópicas', bem como a compensação dos valores recolhidos nos últimos 10 anos;

A sentença proferida pela 24ª VF, publicada em 30/05/2011 declarou a inexigibilidade da Cofins, a partir de fevereiro de 1999, tão somente em relação às receitas próprias de suas atividades sem fins lucrativos, relativas à promoção da prática de esportes, atividades de caráter cultural, recreativo, assistencial, educacionais e filantrópico;

A análise da composição das receitas mensais demonstrou a existência de um grande número de fontes de receita;

O contribuinte não declarou quaisquer débitos a título de COFINS nas DCTF dos períodos de 7/2006 a 3/2011;

O contribuinte não efetua pagamentos a título de COFINS desde 8/2006;

O contribuinte não informou débitos de COFINS nos DACON apresentados, referentes aos períodos de 7/2006 a 2/2007 e 1/2011 a 3/2011;

O contribuinte foi diversas vezes intimado a esclarecer a origem das receitas relacionadas no Termo de Diligência, mas não apresentou resposta;

O contribuinte se inclui no rol das entidades beneficiadas com a isenção mencionada no artigo 13, inc VIII da MP 2158-35/2001, enquadrando-se na hipótese de não incidência tributária, ou isenção da Cofins, prevista no art 14 da referida norma, que incidiria sobre as receitas das atividades próprias, isto é, aquelas previstas em seu Estatuto Social, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

A regra de isenção não exige que a entidade preste serviços gratuitos, sendo condição para o gozo da isenção do IRPJ e da CSLL que a contrapartida financeira pelos serviços executados seja direcionada à consecução dos objetivos para os

quais a entidade foi criada, conforme estabelecido em seu Estatuto Social, e, principalmente, não tenha finalidade lucrativa;

Para a incidência não-cumulativa da Cofins, estão em vigor as isenções previstas no art. 14 da MP 2.158-35/2001, incluída a isenção da receita proveniente das atividades próprias das associações sem fins lucrativos;

Foram relacionadas as rubricas/fontes de receita, por não apresentarem características de receitas derivadas de atividades próprias da fiscalizada, de acordo com o conceito da legislação vigente;

A simples observação da relação nos permite concluir que tais receitas apresentam características contraprestacionais, são próprias de atividades de natureza econômico-financeira ou empresarial e, portanto, sujeitas à incidência da Cofins;

A título de complemento, cita os arts. 2º e 3º da Lei 9.615/98, com alterações da Lei 10.672/2003 dispendo que a exploração e a gestão do desporto profissional, caracterizada pela remuneração pactuada em contrato formal de trabalho entre o atleta e a entidade de prática esportiva, constituem exercício de atividade econômica;

No que tange ao regime de tributação da COFINS a ser aplicado às receitas que não seriam relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 15 da Lei 9.532/97, impende recordar que de acordo com o que dita o art. 2º da IN SRF nº 404/2004, são contribuintes da COFINS não-cumulativa as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro real. Destarte, as pessoas jurídicas que não adotam o regime do lucro real deverão seguir o regime cumulativo de apuração da COFINS;

Restou demonstrada a falta de recolhimento da Cofins nos períodos de apuração de 01/2007 a 03/2011, sobre as receitas abrangidas pelas rubricas relacionadas no Termo, tendo como base de cálculo os montantes apurados na “Planilha de Apuração da Cofins”, anexa ao Termo;

Considerando que no período de 01/2007 a 11/2007 o contribuinte não realizou qualquer pagamento a título de Cofins, para fins de cômputo da decadência, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN, contando-se o prazo de cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, 01/01/2008.

O contribuinte foi cientificado em 18/12/2012 e, inconformado, apresentou, em 14/01/2013, a impugnação de fls. 1203/1231, alegando em síntese que:

O Impugnante foi cientificado do auto de infração em 18/12/2011, quando já se encontravam extintas por decadência, por força do art. 156, V do CTN, as parcelas relativas ao período compreendido entre 01/01/2007 e 17/12/2007;

O prazo previsto no art. 173, I do CTN não pode ser aplicado a casos em que não se discute a apuração ou a suficiência do recolhimento ou lançamento, mas o próprio nascimento da obrigação tributária;

A sentença proferida no Mandado de Segurança 2005.51.01.024375-2 reconhece a inexigibilidade da Cofins em relação às receitas próprias de sua atividade, aí incluída a promoção da prática de esportes, em que certamente está inserido o futebol profissional. Portanto, o Fisco não poderia ter lavrado auto de infração para cobrar imposto somado a vultosa multa de ofício de 75%;

Conforme jurisprudência do CARF, a autoridade fiscal poderia no máximo lavrar o auto para prevenir a decadência, sem imposição da multa de ofício;

A exigência da multa de ofício, no caso em que o crédito tributário é inexigível por força de sentença válida e eficaz, acarreta a nulidade do auto de infração, além de implicar evidente descumprimento de decisão judicial;

É forçoso o reconhecimento da nulidade do lançamento ou, ao menos o cancelamento da multa de ofício imposta;

O Flamengo é associação civil sem fins lucrativos cujo objeto exclusivo é o desenvolvimento e a prática de atividades desportivas, culturais, sociais, educacionais e filantrópicas, conforme arts 1º e 2º de seu Estatuto;

O Flamengo não pratica atividades que possuam conteúdo econômico/lucrativo. Toda a receita auferida é reinvestida na manutenção e desenvolvimento de suas atividades típicas;

No caso da Impugnante, conceitos como o de “faturamento” ou “lucro” são absolutamente inapropriados;

As cifras movimentadas pelo futebol profissional não alteram a premissa básica de que todos esses valores mantêm-se circunscritos às atividades próprias do Clube;

É a destinação dos recursos e não a rubrica empregada para fins contábeis que se revela determinante para fins da aplicabilidade da isenção tributária;

O Flamengo é associação civil sem fins lucrativos e está isento da Cofins quanto à totalidade de suas receitas;

Segundo entendimento manifestado no auto de infração, o conceito de “receitas das atividades próprias” estaria cingido a mensalidades, anuidades, contribuições e doações por parte dos membros;

A pedra de toque para entender o que significa “receita de atividade própria” não é a fonte dos recursos, mas o objeto social da associação e a destinação conferida a esses recursos;

O Flamengo não distribui lucros ou sobras aos associados em hipótese alguma e direciona a contrapartida do desenvolvimento de todas suas atividades estatutárias, aí incluído o futebol, à manutenção e desenvolvimento de suas atividades típicas;

Cita jurisprudência no âmbito administrativo e judicial;

O auto de infração contraria a jurisprudência do STF ao lançar a Cofins com base na lei 9.718/98 sem excluir as receitas não decorrentes da venda de mercadorias e serviços (não alcançadas pelo conceito de faturamento);

A Cofins foi exigida no percentual de 3% sobre o somatório das receitas que foram consideradas como não decorrentes das atividades próprias, como aluguéis, royalties, direitos federativos, licenciamento de marcas e cotas de televisionamento, entre outras;

É fundamental que o lançamento da Cofins com base na Lei 9.718/98 limite-se às receitas decorrentes da venda de mercadorias e serviços, sob pena de ignorar por completo a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da lei 9.718/98;

O auto de infração faz exatamente o contrário: lista uma série de rubricas e fontes de receita que considera não serem relativas à “atividade própria” do Impugnante, a fim de afastá-las do âmbito isentivo do art. 14 da MP 2.158-35/02, e efetua o lançamento da Cofins sobre elas;

Mesmo que a autoridade julgadora não concorde com o Impugnante no sentido de que todas as receitas estão abrangidas pela isenção, é fundamental excluir todas as receitas que não se qualificam como resultantes da venda de mercadorias e serviços;

Pede o cancelamento do auto de infração.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2011

ASSOCIAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS. RECEITAS NÃO ALCANÇADAS PELA ISENÇÃO.

As sociedades civis sem fins lucrativos que tenham o objetivo de promover a prática de desportos e atividades de caráter cultural, recreativo, assistencial, educacional e filantrópico, em relação às receitas não decorrentes de suas atividades próprias, são contribuintes da COFINS no regime de apuração não-cumulativa, desde que não sejam tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado.

LANÇAMENTO. INOBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.

Cancela-se o lançamento de ofício realizado em desacordo com a legislação aplicável.

Por ter exonerado crédito tributário em valor superior ao limite de alçada, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento recorre de ofício a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Quando apreciados pela primeira vez, os fatos descritos no Processo revelaram necessidade de que determinadas questões fossem esclarecidas. O julgamento foi convertido em diligência por meio da Resolução nº 3102-000.290, de 24 de outubro de 2013.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa

Diga-se, desde logo, que a situação do Processo exigiria nova conversão do julgamento em diligência, uma vez que não tenha sido dada ciência à Recorrente das informações prestadas pela Unidade Preparadora, conforme determinado na Resolução nº

3102-000.290 e na própria legislação que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal¹, do que, salvo melhor juízo, decorre preterição ao direito de defesa e, corolário, nulidade da decisão.

Inobstante, parece-me que seja caso de aplicação do disposto no parágrafo 3º do artigo 59 do Decreto 70.235/72, alteração introduzida pela Lei 8.748/93².

É o que se verá.

Passo ao mérito.

Como já mencionei na decisão que converteu o julgamento em diligência, a narrativa dos fatos que trouxeram o Processo à situação atual dá conta de matéria de mérito versando sobre a classificação econômico-contábil das receitas auferidas pela entidade autuada, com o fito de definir quais ingressos haveriam de compor a base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

O assunto foi levado ao Poder Judiciário, onde a entidade obteve parcial provimento, declarando a Contribuição inexigível a partir de fevereiro de 1999, em relação “às receitas próprias de suas atividades sem fins lucrativos, relativas à promoção da prática de esportes, atividades de caráter cultural, recreativo, assistencial, educacional e filantrópicas”.

Interpretando a sentença, a Fiscalização Federal constituiu em Auto de Infração o crédito tributário decorrente da incidência da alíquota da Cofins sobre a base de cálculo integrada por todas as receitas que, no seu entender, não provinham de suas atividades próprias. O problema foi que, ao fazê-lo, o Fisco aplicou a legislação que regula o Sistema de Apuração Cumulativo das Contribuições, sem atentar-se ao fato de que a autuada, a partir da entrada em vigor das Leis 10.637/02 e 10.833/03, teria passado, segundo entendimento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, à sistemática não cumulativa de apuração das Contribuições.

Reproduzo mais uma vez excertos da decisão de piso.

O primeiro fato gerador constante do auto de infração ocorreu em janeiro de 2007, quando já se encontrava em vigor a Lei 10.833/2003, que instituiu o regime não-cumulativo da COFINS. Tal regime passou a ser, a partir de fevereiro de 2004, a regra geral aplicável às pessoas jurídicas sujeitas ao recolhimento da contribuição. As exceções ao regime geral encontram-se relacionadas no artigo 10 da Lei 10.833/2003, abaixo transcrito:

“**Art. 1º.** A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento

¹ Art. 35. A realização de diligências e de perícias será determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, de ofício ou a pedido do impugnante, quando entendê-las necessárias para a apreciação da matéria litigada (Decreto no 70.235, de 1972, art. 18, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 9 de dezembro de 1993, art. 1o).

Parágrafo único. O sujeito passivo deverá ser cientificado do resultado da realização de diligências e perícias, sempre que novos fatos ou documentos sejam trazidos ao processo, hipótese na qual deverá ser concedido prazo de trinta dias para manifestação (Lei no 9.784, de 1999, art. 28).

² Art. 59. São nulos:

(...)

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

Art. 5º. O contribuinte da COFINS é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º.

(...)

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: I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;

IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;

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;

VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VII - as receitas decorrentes das operações:

a) ~~referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º;~~ (Revogada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

b) sujeitas à substituição tributária da COFINS;

c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998;

VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

IX - as receitas decorrentes de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

X - as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

a) com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central;

b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;

c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;

XII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;

XIII - as receitas decorrentes de serviços: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XIV - as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior.

XV - as receitas decorrentes de vendas de mercadorias realizadas pelas pessoas jurídicas referidas no art. 15 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976 ; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XVI - as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XVII - as receitas auferidas por pessoas jurídicas, decorrentes da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XVIII – as receitas decorrentes de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB); (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XIX – as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2010; (Redação dada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009)

XXI – as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XXII - as receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos; (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)

XXIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias; (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)

XXIV - as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo. (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)

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. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

XXVI - as receitas relativas às atividades de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda, quando decorrentes de contratos de longo prazo firmados antes de 31 de outubro de 2003; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005)

XXVII - (VETADO) (Incluído pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005)

XXVIII - (VETADO); (Incluído pela Lei nº 12.766, de 27 de dezembro de 2012) (Vide inc. II do art. 13 da da Lei nº 12.766/2012)

XXIX - as receitas decorrentes de operações de comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 27 de dezembro de 2012) (Vide inc. II do art. 13 da da Lei nº 12.766/2012)

Os incisos I a VI do dispositivo acima relacionam as pessoas jurídicas que permanecem sujeitas a COFINS no regime de apuração cumulativo. Não se verifica, contudo, a possibilidade de enquadrar a autuada em uma das hipóteses aí previstas, como se verá. Os incisos I, III, V e VI dispensam maiores comentários, pois se referem, de forma simplificada, a instituições financeiras, empresas optantes pelo SIMPLES, órgãos públicos, autarquias e fundações e sociedades cooperativas, o que certamente não se aplica à pessoa jurídica autuada.

Também não se pode inserir a autuada na hipótese do inciso IV, pois claro está que não se trata de pessoa jurídica imune a impostos. As hipóteses de imunidade são aquelas previstas no artigo 150 da Constituição Federal e nelas não se enquadram as sociedades civis sem fins lucrativos que tenham por objetivo promover a prática de atividades desportivas.

A única possibilidade seria enquadrar o contribuinte na hipótese prevista no inciso II (pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado). No entanto, não é este o caso. Contra a decisão de primeira instância proferida no Mandado de Segurança interposto, a União Federal apresentou recurso de apelação e o Clube do Flamengo, em suas contrarrazões, afirma ser empresa optante pelo lucro presumido. Tal informação, contudo, não se confirma, pois se verifica através dos sistemas da RFB (fls. 1432/1433) que a empresa sempre apresentou declaração de isenta do imposto de renda pessoa jurídica (DIPJ dos exercícios 2004 a 2012). Não entraremos aqui no mérito da questão de ser a isenção do IRPJ aplicável ou não à totalidade das receitas auferidas pela empresa. É certo, contudo, que ao declarar que estariam isentas do IRPJ a totalidade de suas receitas, o contribuinte deixou de fazer a opção pelo lucro presumido, o que afasta por completo a hipótese do citado inciso II, para fins de aplicação do regime cumulativo da COFINS. Importante registrar que a questão não foi apreciada na decisão judicial proferida pelo TRF. Abaixo reproduzimos trecho da citada decisão:

(...)

Há ainda manifestação expressa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, também trazida a lume na decisão de primeiro grau.

Corroborando o entendimento exposto no presente voto, no sentido de que as receitas não decorrentes das atividades próprias da empresa autuada e, portanto, não alcançadas pelos efeitos da decisão judicial, devem ser tributadas pela COFINS no regime não-cumulativo, cabe citar o manual de Perguntas e Respostas IRPJ/2012, divulgado no site da Receita Federal do Brasil, que esclarece em sua pergunta de nº 43 o seguinte:

043 - Quais são os contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita bruta, no regime de apuração não-cumulativa, nos termos da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003?

São as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, tributadas pelo referido imposto com base no lucro real, inclusive as empresas públicas, as sociedades de economia mista e suas subsidiárias.

São contribuintes da Cofins no regime de apuração não-cumulativa, desde que não sejam tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado (quando couber), em relação às receitas não decorrentes de suas atividades próprias, as seguintes pessoas jurídicas:

- a) instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;
- b) sindicatos (com exceção das entidades sindicais dos trabalhadores);
- c) federações e confederações;
- d) serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;
- e) conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;
- f) fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;
- g) condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e h) 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.

Ponderadas todas essas circunstâncias, sobressai cristalina a conclusão de que as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, ainda que isentas da Cofins em relação às receitas provenientes de suas atividades próprias, estarão sujeitas ao Regime Não-Cumulativo de apuração da Contribuição sempre que não sejam tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado.

Contudo, neste ponto, em que tudo remetia à conclusão de que a Fiscalização Federal não havia se atentado às particularidades acima descritas, observei informação contida no corpo do Termo de Constatação Fiscal, revelando conhecimento da questão e decisão a respeito, se não vejamos.

No que tange ao regime de tributação da COFINS (cumulativo ou não-cumulativo) a ser aplicado às receitas que não seriam relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o artigo 15 da Lei nº 9.532/97, caso da

*fiscalizada, impende recordar que, de acordo com o que dita artigo 2º da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, “são contribuintes da COFINS não-cumulativa as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, **tributadas pelo referido imposto com base no lucro real**”. Destarte, as pessoas jurídicas que não adotam o regime do lucro real deverão seguir o regime **cumulativo** de apuração da COFINS sobre as receitas derivadas de atividades que, de acordo com a legislação vigente, não são consideradas próprias. (grifos no original)*

Ou seja, os Auditores-Fiscais responsáveis pelo procedimento decidiram pela tributação pelo Regime Cumulativo, justamente porque, segundo observaram, o contribuinte não adotara o regime de apuração do Imposto de Renda pelo Lucro Real.

À luz dessas circunstâncias, a Turma decidiu converter o julgamento em diligência, para obtenção de esclarecimentos acerca da opção feita pela autuada em relação ao sistema de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ.

A esse respeito, a Autoridade diligenciada informou às folhas 1486 (e-Proc), sucintamente, que

Conforme documentos acostados aos autos como DIPJ, Termo de Verificação Fiscal e outros, esclareço que a entidade não foi tributada pelo Lucro Real, por tratar-se de entidade isenta ao IRPJ que não teve suspensa tal isenção no período fiscalizado. Solicito o encaminhamento deste processo ao CARF - SECAM/1ª CÂMARA/3ª SEJUL/CARF/MF.

Revendo os apontamento que fiz na análise inicial do Processo, observo que, à luz das considerações aduzidas, de um lado, pela Fiscalização Federal e, de outro, pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, me ative à opção do contribuinte na apuração do lucro para o cálculo do IR devido: se presumido/arbitrado ou pelo Lucro Real. De fato, uma vez que cada instância tenha afirmado categoricamente que uma e outra opção não haviam sido feitas, entendi que tratava-se de uma questão elementar para solução da lide, razão pela qual propus a conversão do julgamento para que fosse esclarecido qual a opção feita pela autuada.

Contudo, quando tomei tal decisão, não me ative ao fato de que, ao declarar-se isenta do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, a entidade desobriga-se do dever de optar por um por outro sistema de apuração. Em outras palavras, tanto a Fiscalização Federal quanto a Delegacia da Receita Federal de Julgamento estão corretas em afirmar, a primeira, que a entidade não fez opção pelo Lucro Real e, a segunda, que ela não fez opção pelo Lucro Presumido.

Nestas condições, acho que seja correto afirmar que, embora a Instrução Normativa SRF 404/04 determine que *são contribuintes da COFINS não-cumulativa as pessoas jurídicas de direito privado tributadas (...) com base no lucro real*, na escolha do sistema de apuração das Contribuições deveria prevalecer a Lei, que exclui do Sistema de Tributação Não Cumulativo apenas os optantes pelo Lucro Presumido, em lugar de incluir as pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real. Daí que parece-me correta a decisão tomada em primeira instância.

Mas além do aparente engano na escolha do sistema de apuração da Contribuição, há, ainda, outro elemento que orienta pelo desprovimento ao Recurso de Ofício.

Necessário lembrar que, por força de provimento jurisdicional que lhe foi favorável, a entidade estava obrigada a tributar apenas as receitas que não decorressem de suas atividades típicas.

Nestas circunstâncias, estivesse correta leitura empregada pela Fiscalização Federal, submetendo-lhe ao Sistema Cumulativo de apuração da Contribuição, e as receitas consideradas atípicas também restariam desoneradas, por força da decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do RE 585.235³ em Regime de Repercussão Geral, na qual foi declarado inconstitucional o alagamento da base de cálculo promovido pelo parágrafo primeiro do artigo terceiro da Lei 9.718/98,

De fato, o exato efeito da decisão acima pode ser extraído do entendimento expresso ao longo do Voto proferido pelo Ministro Cezar Peluso, encontrado pelo menos nos Recursos Extraordinários nº. 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840, como a seguir se lê, nos excertos deles extraídos.

Sr. Presidente, gostaria de enfatizar meu ponto de vista, para que não fique nenhuma dúvida ao propósito. Quando me referi ao conceito construído sobretudo no RE 150.755, sob a expressão “receita bruta de venda de mercadorias e prestação de serviço”, quis significar que tal conceito está ligado à idéia de produto do exercício de atividades empresariais típicas, ou seja, que nessa expressão se inclui todo incremento patrimonial resultante do exercício de atividades empresariais típicas. Se determinadas instituições prestam tipo de serviço cuja remuneração entra na classe das receitas chamadas financeiras, isso não desnatura a remuneração de atividade própria do campo empresarial, de modo que tal produto entra no conceito de “receita bruta igual a faturamento”.

(...)

6. (...) Faturamento nesse sentido, isto é, entendido como resultado econômico das operações empresariais típicas, constitui a base de cálculo da contribuição, enquanto representação quantitativa do fato econômico tributado. Noutras palavras, o fato gerador constitucional da COFINS são as operações econômicas que se exteriorizam no faturamento (sua base de cálculo), porque não poderia nunca corresponder ao ato de emitir faturas, coisa que, como alternativa semântica possível, seria de todo absurda, pois bastaria à empresa não emitir faturas para se furtar à tributação. – grifamos.

É fato que a discussão acima está focada no conceito de faturamento empresarial, particularmente aquele auferido pelos bancos comerciais. Contudo algumas questões remetem ao entendimento de que essa premissa é também aplicável ao caso concreto.

Primeiro, é preciso levar em consideração que a tributação de entidades sem fins lucrativos no Sistema Cumulativo é hipótese contemplada em Lei, cuja matriz legal de

³ Decisão: O Tribunal, por unanimidade, resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência do Tribunal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 e negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, tudo nos termos do voto do Relator. Vencido, parcialmente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Relator para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que reconhecia a necessidade de encaminhamento da proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 10.09.2008. RE 585.235-QO, Min. Cezar Peluso

incidência era, à época dos fatos, a Lei 9.718/98. Por conta disso, não há como evitar o entendimento de que a declaração de inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 tenha trazido algum efeito à base de cálculo que deva ser considerada na tributação de entidades dessa natureza.

Pois bem. Conforme excertos extraídos dos Recursos Extraordinários nº.s 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840, acima transcritos, a decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal não restringiu a incidência das Contribuições ao faturamento, *stricto sensu*, mas à receita bruta, conforme especificado no caput do artigo 3º⁴, entendida essa, como a receita decorrente das atividades típicas da pessoa jurídica. Ou seja, as receitas excluídas pela decisão foram aquelas definidas como *a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas*, conforme ampliava o § 1º do artigo 3º.

Noutras palavras, seja qual for a atividade exercida pela pessoa jurídica, a declaração de inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 afastou a tributação incidente sobre toda a receita bruta do contribuinte, restringindo-a àquela decorrente de suas atividades típicas. Ocorre que, no caso das entidades contempladas no artigo 13 da MP 2.158-35/01, estas receitas foram contempladas pelo benefício da isenção.

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.

A conclusão a que se chega é a de que, nestes casos, não sobrou receita sujeita a tributação.

VOTO por negar provimento ao Recurso de Ofício.

Sala de Sessões, 09 de dezembro de 2015.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Relator

⁴ Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

CÓPIA