



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.722995/2014-58
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-011.732 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2024
Recorrente INSTITUTO UNIBANCO
Interessado FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 28/02/2010 a 21/12/2011

ISENÇÃO. ART. 14, X, MP nº 2.158-35/2001. ENTIDADES
FILANTROPICAS. RECEITAS DE ATIVIDADES PRÓPRIAS.

O significado da expressão “atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13, contida no art. 14, X, da Medida Provisória nº 1.858/99 (atual MP nº 2.158-35/2001), é bem mais amplo que o conceito estabelecido no art. 47, §2º, da IN/SRF nº 247/2002. Diante desse contexto, a mera natureza da receita não configura elemento suficiente para sua classificação como própria da atividade, sendo fundamental, para tanto, a análise da sua destinação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar o auto de infração.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marina Righi Rodrigues Lara - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luís Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 7863/7894) interposto contra o Acórdão de nº 06-61.888 (fls. 7439/7453), proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR) - DRJ/CTA, por meio do qual, por unanimidade de votos, julgou-se improcedente a Impugnação apresentada pelo contribuinte (fls. 7378/7405), mantendo-se integralmente o crédito tributário exigido no Auto de Infração (fls. 02/15).

Por bem reproduzir os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

“Relatório

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 3/15, em que são exigidos R\$ 3.036.900,02 de Cofins não cumulativa, além de multa de ofício 75% e encargos legais, em face da insuficiência de recolhimento da contribuição, relativamente aos períodos de apuração de 01/2010 a 12/2011.

Consoante o Relatório Fiscal (fls. 16/23), o Instituto Unibanco é uma associação civil sem fins lucrativos que tem como objeto "apoiar projetos voltados à assistência social, em especial a educação, a cultura, a promoção à integração ao mercado de trabalho e a defesa do meio ambiente, diretamente e/ou complementarmente por meio de instituições da sociedade civil".

A fiscalização relata que a citada empresa entregou DIPJ dos anos de 2010 e 2011 na condição de isenta do IRPJ, assim como transmitiu Dacon com o campo das receitas do regime não cumulativo da Cofins zerado.

Informa que o Instituto Unibanco tem como associados patrocinadores o Itaú Unibanco S/A e o Itaú Unibanco Holding S/A.

Esclarece que as entidades sem fins lucrativos de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico gozam de isenção tributária de IRPJ e CSLL, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532/97.

Quanto à Cofins, explica que se aplicam às entidades isentas de IRPJ a isenção prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Afirma que as receitas próprias dessas entidades estão isentas da Cofins.

Tece comentários sobre a Lei nº 10.833/2003. Argumenta que o inc. IV do art. 10 da referida lei excluiu do regime não cumulativo as receitas das pessoas jurídicas imunes a impostos, não havendo qualquer menção às pessoas jurídicas isentas. Aduz que, assim, as pessoas jurídicas isentas do IRPJ estão sujeitas à incidência da Cofins não cumulativa sobre as receitas relativas às atividades não próprias.

Relata que constatou que a fiscalizada auferiu receitas de juros sobre o capital próprio nos anos de 2010 e 2011 sem oferecê-las à tributação da Cofins, sob o argumento de que o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 havia sido revogado.

Afirma que a fiscalizada não está sujeita à Lei nº 9.718/98, a qual define os aspectos da tributação da Cofins sob o regime cumulativo, mas aos preceitos da Lei nº 10.833/2003.

Ressalta que o Decreto nº 5.442, de 09 de maio de 2005, reduziu a zero a alíquota da Cofins incidente sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, excetuando os juros sobre o capital próprio.

Informa que a planilha abaixo relaciona as receitas de juros sobre o capital próprio auferidas pela fiscalizada, valores sobre os quais foram lançados os débitos de Cofins não cumulativa e as multas respectivas:

período de apuração	fonte pagadora	Valor (R\$)
fev/10	Itaú Unibanco Holding S/A	11.422.728,10
abr/10	Itaparica S/A Empreendimentos Turísticos	187.265,00
ago/10	Itaú Unibanco Holding S/A	5.010.146,76
nov/10	Itaparica S/A Empreendimentos Turísticos	192.296,00
dez/10	Itaú Unibanco Holding S/A	4.342.040,89
fev/11	Itaú Unibanco Holding S/A	7.634.678,59
ago/11	Itaú Unibanco Holding S/A	5.411.063,45
dez/11	Itaú Unibanco Holding S/A	5.758.992,00
Total		39.959.210,79

Cientificada em 06/06/2014, a interessada apresentou impugnação em 04/07/2014, alegando, em síntese, o seguinte.

Inicialmente, no tópico "DOS FATOS", faz um relato sobre o lançamento e aduz que a fiscalização entendeu que os Juros sobre Capital Próprio (JCP) recebidos não constituiriam receitas relativas às suas atividades próprias, não preenchendo a condição do inc. X do art. 14 da MP 2158-35/01 para que fossem consideradas isentas da Cofins.

No tópico "DO DIREITO", item "I.1 - O investimento do patrimônio (dotação inicial) é atividade própria do impugnante", aduz que as receitas auferidas são relativas às suas atividades próprias. Esclarece que o art. 33 do Estatuto Social determina que o seu patrimônio se constituirá "das rendas proporcionadas pelos bens de seu patrimônio, inclusive as resultantes de aplicações financeiras".

Traz aos autos trechos da Ata Sumária da Reunião do Conselho de Administração, segundo a qual "o instituto deve suprir seus investimentos com recursos provenientes da dotação inicial, não tendo perspectiva de receber outras fontes de renda permanentes e significativas, além dos recursos que já possui".

Aduz que o Demonstrativo do Superávit dos Exercícios dos anos de 2010 e 2011 demonstra que todas as receitas foram geradas por investimentos e aplicações financeiras da Dotação Inicial, não tendo recebido contribuições do instituidor ou doações de terceiros (hipóteses previstas respectivamente nas alíneas "a" e "b" do artigo 33 do Estatuto).

Anexa aos autos os Relatórios de Atividades do Instituto, os quais descrevem diversos programas desenvolvidos pelo Instituto, como o Mentoria Jovem, Vale a Pena Estudar, Círculo de Leitura, Jovens Aprendizes e Centros de Educação Ambiental, a fim de "conferir ao julgador administrativo a noção precisa sobre a natureza e a dimensão dos projetos desenvolvidos pelo Impugnante".

Informa que "dedica-se integralmente a assistir gratuitamente a comunidade em geral, o que significa que não pode receber qualquer valor em contraprestação de suas atividades arroladas no artigo 2º do Estatuto (e descritas nos Relatórios de Atividades)".

Reafirma que para financiar seus projetos conta exclusivamente com recursos originados pela Dotação Inicial. Diz que, contando exclusivamente com tais recursos e devendo executar seus projetos gratuitamente, é evidente que é parte essencial de suas atividades a aplicação desses recursos de modo a obter os juros reais para viabilizar a perpetuidade do Instituto e permitir o desenvolvimento de suas atividades filantrópicas.

Ressalta que foi isso o que ocorreu no período autuado, como prova a Demonstração do Superávit dos Exercícios de 2010 e 2011, em que constam como fontes de receita apenas investimentos e aplicações, sendo os mais relevantes, além das aplicações financeiras, os Juros sobre Capital Próprio.

Conclui que exerce duas atividades substancialmente ligadas, uma de aplicação dos recursos disponíveis nos programas e a outra de geração desses recursos. Alega que é necessária a geração dos recursos para financiar tais programas por meio da administração do patrimônio constituído pela Dotação Inicial, o que é feito pela Diretoria Executiva, cujos membros não recebem nenhuma remuneração. Afirma que, ao contrário do que supõe a fiscalização, "os investimentos da Dotação Inicial que geraram os JCP em relação aos quais é exigida a Cofins são sim atividades próprias do Impugnante (não só próprias como essenciais para o custeio de seus projetos), restando, assim, atendida a condição prevista no artigo 14, X, da Medida Provisória n" 2158-35/01".

No tópico "1.2 - A OBEDIÊNCIA AOS CRITÉRIOS PREVISTOS NO § 2º DO ARTIGO 47 DA IN/SRF Nº 247/02", argumenta que, de acordo com o art. 47 da Instrução Normativa SRF nº 247/02, as entidades de caráter filantrópico e assistenciais são isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias. Assevera que o §2º do mesmo artigo define que "receitas derivadas das atividades próprias são 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".

Sustenta que, tendo demonstrado que os JCP recebidos têm como origem a aplicação da Dotação Inicial aportada pelos associados, é certo que tais receitas são "decorrentes de contribuições", recebidas sem qualquer caráter contraprestacional e integralmente destinadas aos seus programas no âmbito do artigo 2º do Estatuto.

Salienta que o §2º do art. 47 da IN/SRF nº 247/02 não define como receitas derivadas das atividades próprias de uma entidade sem fim lucrativo as receitas "de contribuições (...) recebidas de associados", mas sim aquelas "decorrentes de contribuições (...) recebidas de associados", tendo o adjetivo "decorrentes" o relevante efeito de não restringir a isenção às receitas das contribuições recebidas, mas reconhecê-las para aquelas receitas que mesmo sem se confundirem com as contribuições dos associados delas decorram, como as receitas de JCP decorrentes da aplicação da Dotação Inicial.

Aduz que os JCP recebidos decorrem necessariamente da Dotação Inicial aportada por seus associados, de modo que são "decorrentes de contribuições" dos associados, razão pela qual o § 2º do art. 47 da IN/SRF nº 247/02 evidencia a não incidência da Cofins.

No tópico "1.3 - O SIGNIFICADO DO INCISO X DO ART. 14 DA MP 2158-35/01", alega que, ainda que se entenda que o recebimento de JCP não se encontre no âmbito de suas atividades próprias (item 1.1) ou que não seja decorrente das contribuições de seus associados (item 1.2), salienta que o inc. X do art. 14 da MP nº 2158/35-01 não isenta da Cofins as receitas das "atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13", mas sim as receitas "relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13".

Assevera que tal distinção é importante, pois caso a isenção fosse para as receitas das "atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13", ela seria totalmente inócua para aquelas entidades sem fins lucrativos que, por exercerem atividades de forma gratuita, não auferem quaisquer receitas.

Aduz que o fato de o inciso X do art. 14 da MP nº 2158/35-01 referir-se às receitas "relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13" só pode significar que estão abrangidas pela isenção as receitas que destinarem a custear tais atividades, o que evidentemente ocorre com as receitas de JCP auferidas.

Esclarece que tal interpretação consta da Súmula nº 724 do STF, segundo a qual "ainda que alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades".

Ressalta que em ações envolvendo entidades beneficentes, o STF entendeu que eram imunes:

- *ao IPTU sobre os imóveis locados, a Santa Casa da Misericórdia do Rio de Janeiro (RE 289.803-1-RJ e RE 237.718-6-SP);*

- *ao ISS sobre venda de ingressos para espetáculos promovidos para fazer frente às suas atividades assistenciais, o SESC (AI 155.822-SP, precedente RE 116.188-4);*

- *ao IPI e II na importação de bens para exercício dos seus serviços específicos, a Benemérita Sociedade Portuguesa de Beneficência (RE 243.807-3-SP);*

- *ao ISS sobre cobrança de estacionamento, a Associação Hospital Osvaldo Cruz (RE 144.900-4-SP);*

- *ao IPTU sobre imóveis onde residiam membros da entidade e onde se localizavam os escritórios, a Sociedade Torre de Vigias de Bíblias e Tratados (RE 221.395-8-SP);*

- *ao ICMS sobre pãezinhos vendidos para custear suas atividades, o Lar de Maria de Santo André (ED no RE 210.251-2-SP);*

- *ao ICMS sobre a importação de bens para o seu ativo imobilizado, a Assistência Social Assembléia de Deus (RE 193.969-9-SP).*

Diz que os princípios que nortearam essas decisões são aplicáveis ao caso em análise, porque o STF entendeu que as receitas advindas dessas atividades visavam custear as atividades institucionais das entidades, exatamente como no caso concreto em que as receitas de JCP são empregados apenas nas suas finalidades institucionais.

No tópico "II - DA IMUNIDADE SUBJETIVA", argumenta que é subjetivamente imune às contribuições lançadas em razão do atendimento das condições previstas no §7º do art. 195 da CF/88 para o gozo da imunidade, aplicando-se ao caso a decisão do STF no julgamento, em regime de repercussão geral, do Recurso Extraordinário nº 636.941.

No tópico "III - A NÃO INCIDÊNCIA DA COFINS SOBRE RECEITA DE JCP", informa que se encontra pendente de conclusão de julgamento no STJ o Recurso Especial nº 1.200.492, no qual se discute a legitimidade da incidência do PIS e da Cofins sobre receitas de JCP.

Alega que os juros sobre o capital próprio consubstanciam instituto de direito privado existente desde muito antes da edição da Lei nº 9.249/95, tendo sido sempre considerados como distribuição de resultado.

Entende que estes "juros" têm a natureza jurídica de dividendos, conforme preconiza o §7º do art. 9º da Lei nº 9.249/95, uma vez que eles podem eles ser imputados ao dividendo mínimo obrigatório.

Conclui que, na hipótese de o STJ concluir pela não incidência da Cofins sobre JCP, deverá o presente lançamento ser cancelado, nos termos do art. 62-A do RICARF.

No tópico "IV - DO NÃO CABIMENTO DA EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA", ressalta que a prevalecer a exigência fiscal, o Fisco lhe exigirá juros de mora sobre o valor da multa de ofício. Aduz que a legislação não autoriza o cálculo dos juros sobre o valor da multa. Traz decisões do CARF sobre o assunto.

Discorre sobre o art. 61 da Lei nº 9.430/96. Afirma que a única interpretação possível dessa norma "é aquela que autoriza a incidência de juros somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada, até porque o referido artigo está a disciplinar os acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos em atraso que ainda não foram objeto de lançamento".

Entende que o referido artigo apenas autoriza que os débitos para com a União decorrentes de tributos não pagos nos vencimentos sejam acrescidos de multa e juros de mora. Alega que, além disso, o artigo 43 da Lei nº 9.430/96 evidencia que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 prevê a cobrança de juros unicamente sobre o valor dos tributos e contribuições.

Conclui que não existe base legal para a exigência de juros sobre os valores lançados a título de multa de ofício, que não pode prevalecer sob pena de violação ao art. 61 da Lei nº 9.430/96 e aos arts. 5º, II, e 150, I da CF/88 e 97 do CTN. Requer o acolhimento da presente impugnação."

A 3ª Turma da DRJ/CTA, por meio do Acórdão de nº 06-61.888 (fls. 7439/7453), por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo contribuinte, pelos seguintes fundamentos:

- (i) as entidades relacionadas no art. 13 da MP nº 2.158-35/2001 devem apurar a Cofins sobre as receitas que não lhe são próprias, segundo o regime de apuração por ela adotado;
- (ii) as receitas de aplicações financeiras não se enquadram no conceito de receitas das atividades próprias, estando sujeitas, portanto, à incidência da Cofins;
- (iii) o Decreto nº 5.442/2005, apesar de estabelecer a incidência de alíquota zero das contribuições sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime da não cumulatividade, excepcionou os juros sobre o capital próprio;
- (iv) os juros sobre o capital próprio são havidos por receitas financeiras, devendo, por conseguinte, compor a receita bruta para fins de apuração da base de cálculo da Cofins. Não há nenhum dispositivo legal que autorize a sua exclusão da base de cálculo das referidas contribuições sociais;
- (v) as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532/1997 (entidades isentas de IRPJ e de CSLL), são contribuintes da Cofins em relação às receitas de aplicações financeiras, sujeitando-se ao regime de apuração não cumulativo;

- (vi) não seria possível reconhecer a imunidade subjetiva do contribuinte, uma vez que não comprova as condições estabelecidas no caput do art. 29 da Lei nº 12.101/2009;
- (vii) a cobrança de juros de mora sobre o valor da multa de ofício, bem como o cálculo destes juros considerando a taxa Selic, encontraria fundamento direto na legislação.

O referido Acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

INSTITUIÇÕES DE CARÁTER FILANTRÓPICO, RECREATIVO, CULTURAL E CIENTÍFICO E ASSOCIAÇÕES. RECEITAS NÃO DECORRENTES DE ATIVIDADES PRÓPRIAS. INCIDÊNCIA.

As entidades relacionadas no art. 13 da MP nº 2.158-35, de 2001, deverão apurar a Cofins sobre as receitas que não lhe são próprias, segundo o regime de apuração não cumulativa ou cumulativa, a depender da forma de tributação do imposto de renda.

JCP. NATUREZA FINANCEIRA. COFINS. INCIDÊNCIA.

Incide a Cofins sobre as receitas de juros sobre o capital próprio, pois estes têm natureza de receitas financeiras e não estão amparados pelas exclusões previstas em lei.

STJ. REPERCUSSÃO GERAL. TESE FIRMADA.

Não são dedutíveis da base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins o valor destinado aos acionistas a título de juros sobre o capital próprio, na vigência da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO APLICABILIDADE.

O art. 161 do Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificado do acórdão Acórdão de nº 06-61.888 (fls. 7439/7453), em 12/03/2018 (fl. 7459), o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 7863/7894), no dia 10/04/2018, reiterando as razões apresentadas em sede de Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Como mencionado, trata a presente controvérsia sobre o enquadramento das receitas decorrentes de juros sobre capital como receitas relativas às atividades próprias da entidade Recorrente, para fins de aplicação da isenção da COFINS, prevista no art. 14, X da MP nº 2.158-35/2001.

O referido art. 14, X, da MP nº 2.158-35/2001 estabeleceu a isenção das receitas de entidades sem fins lucrativos relativas às suas atividades próprias, nos seguintes termos:

“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:

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;

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.”

Como se pode perceber, a isenção estabelecida pelo dispositivo supramencionado se limita às receitas “**relativas** às atividades próprias das entidades”.

Extrai-se do Relatório Fiscal, que a fiscalização parte do pressuposto de que as receitas decorrentes de juros sobre capital próprio não seriam consideradas receitas relativas às atividades próprias do Recorrente. Justamente por isso, entendeu ser aplicável ao caso dos autos o disposto no Decreto nº 5.442/2005, que reduziu à zero a alíquota da COFINS incidente sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, excetuando aquelas decorrentes de juros sobre capital próprio.

Na mesma linha, foi o entendimento, *in verbis*, adotado pela autoridade julgadora para manter o lançamento:

Quanto à definição de "receitas derivadas das atividades próprias", ressalte-se que o §2º do art. 47 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, assim dispõe:

§ 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.

Portanto, 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. Como bem asseverou a RFB na resposta de nº 4, acima reproduzida, tal isenção não abarca as receitas que são próprias de atividades de natureza econômico-financeira ou empresarial, como é o caso das receitas financeiras. Desse modo, as receitas de aplicações financeiras não se enquadram no conceito de receitas das atividades próprias, estando sujeitas, portanto, à incidência da Cofins.

No que concerne à alíquota aplicável às receitas financeiras, ela estava, no período fiscalizado, reduzida a zero, por força do Decreto nº 5.442, de 9 de maio de 2005, conforme facultado pelo § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Transcreve-se abaixo trecho pertinente do referido Decreto:

Art.1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único. O disposto no caput:

I - não se aplica aos juros sobre o capital próprio;

II - aplica-se às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Como se constata, o próprio Decreto nº 5.442/2005, ao estabelecer a alíquota zero das referidas contribuições sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime da não cumulatividade, excepcionou os “juros sobre o capital próprio”, conforme art. 1º, parágrafo único, inc. I.

(...)

Em síntese, os juros sobre o capital próprio são havidos por receitas financeiras, devendo, por conseguinte, compor a receita bruta para fins de apuração da base de cálculo da Cofins. Não há nenhum dispositivo legal que autorize a sua exclusão da base de cálculo das referidas contribuições sociais.

Afirma o Recorrente, contudo, que não se pode concluir aprioristicamente que toda e qualquer receita financeira de entidades sem fins lucrativos estariam no campo da incidência da COFINS. Sustenta que, ao contrário do que entendeu a fiscalização, a expressão “*receitas relativas às atividades próprias das entidades*” deveria ser considerada em um sentido mais amplo, de modo a ser analisado, no caso concreto, não apenas a sua origem (ainda que indireta), mas principalmente a sua destinação.

Com razão ao Recorrente.

Considerando a importante função social desenvolvida pelas instituições sem fins lucrativos elencadas no art. 13, IV, da MP nº 2.158-35/2001, entendo que a isenção prevista no art. 14, inciso X, do mesmo diploma legal, deve ser interpretada no sentido de abranger todas as receitas relacionadas (relativas) à finalidade para a qual a entidade foi constituída. Isto é, para alcançar todas as receitas auferidas pelas entidades, desde que aplicadas na consecução de seus objetivos estatutários.

Por esta razão, não haveria que se falar em observância dos limites estabelecidos pelo art. 47, §2º, da IN/SRF nº 247/2002, que ao definir “*receitas derivadas das atividades próprias*”, restringiu de forma ilegítima o âmbito de aplicação do benefício fiscal (receitas relativas) disposto no art. 14, inciso X, da MP nº 2.158-35/2001.

A ilegalidade da referida Instrução Normativa já foi inclusive reconhecida pelo STJ, pela sistemática dos recursos repetitivos (tema 624), na ocasião do julgamento do REsp nº 1.353.111/RS, nos seguintes termos:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. COFINS. CONCEITO DE RECEITAS RELATIVAS ÀS ATIVIDADES PRÓPRIAS DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS PARA FINS DE GOZO DA ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 14, X, DA MP N. 2.158-35/2001. ILEGALIDADE DO ART. 47, II E § 2º, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N. 247/2002. SOCIEDADE CIVIL EDUCACIONAL OU DE CARÁTER CULTURAL E CIENTÍFICO. MENSALIDADES DE ALUNOS.

(...)

(REsp n. 1.353.111/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 23/9/2015, DJe de 18/12/2015.)

Naquela oportunidade, foi firmada a seguinte tese:

“As receitas auferidas a título de mensalidades dos alunos de instituições de ensino sem fins lucrativos são decorrentes de “atividades próprias da entidade”, conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), sendo flagrante a ilicitude do art. 47, § 2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.”

Embora tenha-se discutido naqueles autos apenas a possibilidade de se enquadrar as mensalidades pagas pelos alunos de instituição de ensino no conceito receitas relativas às atividades próprias das entidades, verifica-se que o STJ analisou expressamente o conteúdo do art. 47, §2º, da IN/SRF nº 247/2002:

“Desse modo, não resta dúvida alguma que o conceito extraível da expressão “atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13”, contida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), é bem mais amplo que o conceito estabelecido no art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002 (...)” (sem grifo no original)

A questão também foi analisada quando do julgamento do REsp nº 1.668.390/SP que, seguindo a lógica do raciocínio adotado no recurso repetitivo, firmou o entendimento quanto à isenção da COFINS, no que diz respeito às verbas de patrocínio recebidas pelas entidades educacionais sem fins lucrativos, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. COFINS. CONCEITO DE RECEITAS RELATIVAS ÀS ATIVIDADES PRÓPRIAS DAS ENTIDADES EDUCACIONAIS SEM FINS LUCRATIVOS PARA GOZO DA ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 14, X, DA MP N. 2.158-35/2001. RESTRIÇÃO INDEVIDA DO ART. 47, II, E, § 2º, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N. 247/2002. MODULAÇÃO PELO RESP REPETITIVO N. 1.353.111/RS. VERBA DE PATROCÍNIO. ATIVIDADE PRÓPRIA. NÃO INCIDÊNCIA DA COFINS.

I - O feito decorre de ação ajuizada pela recorrente, associação de direito privado, que presta atividades sem fins lucrativos, visando à isenção da COFINS sobre as receitas decorrentes do exercício de suas atividades próprias, abrangendo cursos, palestras, conferências, bem como as verbas de patrocínio destinadas a custear a realização de cursos.

II - Julgada improcedente a ação, sobreveio apelação e julgamento pelo reconhecimento da isenção sobre as atividades típicas da instituição, conforme o estatuto social, sendo, todavia, mantida a incidência do tributo sobre a verba de patrocínio.

III - No julgamento do REsp n. 1.353.111/RS, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, assentou-se que o art. 47, § 2º, da IN SRF n. 247/2002, ao impor uma vedação geral à isenção sobre receitas de caráter contraprestacional, na hipótese versada naqueles autos, ou seja, o pagamento de mensalidades, extrapolou a previsão contida no art. 14, X, da MPV n. 2.158-35/2001, visto que o referido dispositivo evidencia que estão isentas de COFINS as receitas relativas às atividades próprias das entidades listadas no art. 13 daquele diploma legal, ou seja, entidade educacional, sem fins lucrativos.

IV - Naquele mesmo julgado, observou-se que "não há como compreender que as receitas auferidas nessa condição (mensalidades dos alunos) não sejam aquelas decorrentes de 'atividades próprias da entidade', conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001). Sendo assim, é flagrante a ilicitude do art. 47, § 2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão".

V - As verbas de patrocínio, mesmo aquelas recebidas para sofrer rateio com outras entidades, são isentas da COFINS, desde que efetivamente destinadas ao cumprimento dos objetivos sociais do recorrente, ou seja, eventos educacionais.

VI - Condenação da recorrida ao pagamento de honorários advocatícios equivalentes a 10% sobre o valor da causa, nos termos do art. 20, § 4º, do CPC/1973.

VII - Recurso especial parcialmente provido.

(REsp n. 1.668.390/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 13/9/2022, DJe de 26/9/2022.)

Da *ratio decidendi* de tais precedentes é possível confirmar que o significado da expressão “receitas **relativas** às atividades próprias” é mais amplo do que aquela adotada pela IN/SRF nº 247/2002 “receitas **decorrente** de atividades próprias”.

Diante desse contexto, a escolha do legislador em adotar uma palavra mais abrangente (“relativa”) do que aquela utilizada no referido ato infra legal não pode ignorada e reduzida a uma simples referência à natureza/origem da receita. O referido vocábulo possui significado mais amplo, sendo utilizado para caracterizar uma ligação de destinação entre a receita e a atividade própria exercida pela instituição.

Sobre a referida amplitude, colaciono alguns precedentes deste CAREF:

COFINS. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. ATIVIDADE DE ENSINO. CONCEITO DE ATIVIDADE PRÓPRIA.

As entidades sem fins lucrativos estão isentas do recolhimento da Cofins sobre a sua atividade própria (MP nº 2.158-35, art. 14, inciso X, c/c o art. 13, inciso IV, e Decreto no 4.524/2002, art. 46, inciso II, parágrafo único). Deve-se entender como atividade própria todos os valores que são aplicados no desenvolvimento da atividade da entidade sem fins lucrativos.

(...)

(Acórdão nº 201-80.173, Rel. Fabíola Cassiano Keramidas, Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL-COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. ISENÇÃO. O critério legal estabelecido para efeitos da isenção de contribuições concedida intuitu personae às instituições e associações civis sem fins lucrativos vincula-se à aplicação e destinação final e não à produção dos recursos financeiros por elas obtidos no desempenho de suas atividades institucionais.

(...)

Recurso Especial do Procurador Negado.

(Acórdão nº 9303-004.134, Rel. Rodrigo da Costa Pôssas, 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 06 de junho de 2016)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/09/2003 a 31/12/2006

ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS. COFINS. ISENÇÃO.

São isentas da Cofins as receitas relativas às atividades próprias das entidades, sem fins lucrativos, que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado.

Considera-se rendas relacionadas à finalidade essencial da entidade sem fins lucrativos, não sujeitas a cobrança da Cofins, quando estas forem destinadas ao atendimento da finalidade essencial da entidade, independentemente de sua natureza.

(Acórdão nº 9303-004.338, Rel. Tatiana Midori Migiyama, 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 05 de outubro de 2006)

Dos referidos julgados, pode-se afirmar, portanto, que a natureza de determinada receita não pode ser considerada como único elemento suficiente a afastar o seu enquadramento como receita relativa às atividades próprias, sendo fundamental, para tanto, uma análise da sua destinação. Nesse sentido, é possível afirmar que o simples fato de uma receita decorrer de juros sobre capital próprio não necessariamente determinará a sua exclusão da noção de “receita própria da atividade”, devendo ser examinado, no caso concreto, se a entidade utiliza tais receitas para custear os seus objetivos estatutários.

Pois bem.

No caso dos autos, conforme mencionado pela própria fiscalização, em seu Relatório Fiscal (fl. 16):

“O Instituto Unibanco, CNPJ: 52.041.183/0001-97, doravante denominada fiscalizada, é uma associação civil sem fins lucrativos que tem como objeto, conforme o artigo 2º de seu Estatuto Social:

‘(...) apoiar projetos voltados para assistência social, em especial, a educação, a cultura, a promoção à integração ao mercado de trabalho e a defesa do meio ambiente, diretamente e/ou complementarmente por meio de instituições da sociedade civil (...)’

Para além disso, dispõe os arts. 36, 37 e 38 do Estatuto Social (fls. 56/57):

Art. 36. O patrimônio do INSTITUTO constituir-se-á:

- a) das contribuições de seus Associados;
- b) de doações, legados e subvenções que lhe forem feitos;
- c) dos bens imóveis, moveis, utensílios e direitos que venha a possuir;
- d) das rendas proporcionadas pelos bens de seu patrimônio, inclusive resultante de aplicações financeiras; e

e) *de quaisquer fontes eventuais de renda*”

Art. 37: O INSTITUTO não poderá distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, sob nenhum título, forma ou pretexto

Art. 38. O INSTITUTO deverá aplicar integralmente, no País, os seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos institucionais.

Destaco também o disposto na Ata Sumária da Reunião do Conselho de Administração realizada em 30/04/2010:

- III. para a consecução dos objetivos acima listados, foi realizada uma reestruturação patrimonial do Instituto, tendo sido delegado ao Instituto Moreira Salles (“IMS”) o desenvolvimento e a manutenção de iniciativas culturais de caráter institucional, por meio da versão da parcela do patrimônio do Instituto Unibanco para incorporação ao patrimônio do IMS, que consistiu na segregação de R\$ 175.000.000,00 (cento e setenta e cinco milhões de reais), restando no Patrimônio Líquido do Instituto o montante de R\$ 350.655.028,42 (trezentos e cinquenta milhões, seiscentos e cinquenta e cinco mil, vinte e oito reais e quarenta e dois centavos) (“Dotação Inicial”);
- IV. o Instituto deve suprir seus investimentos sociais com recursos provenientes da Dotação Inicial, não tendo perspectiva de receber outras fontes de renda permanentes e significativas, além dos recursos que já possui;
- V. o Instituto deseja garantir que os recursos recebidos tenham uma duração perene, de forma a assegurar a manutenção e o desenvolvimento de suas atividades a longo prazo, em equivalente quantidade e qualidade; e
- VI. o Instituto, portanto, deve conservar e aplicar o valor real da Dotação Inicial, investindo nos programas sociais, em média, no longo prazo, o valor dos juros reais obtidos na aplicação dessa Dotação Inicial.

Assim, sendo incontroverso nos autos que (i) o Instituto Unibanco é uma associação civil sem fins lucrativos, (ii) que deve necessariamente custear suas atividades de assistência social, (iii) apenas com o valor dos juros reais obtidos a partir do investimento do montante recebido a título “dotação inicial”, entendo ser possível afirmar que a receita decorrente dos juros sobre o capital próprio, neste caso, se destina exclusivamente ao atendimento da finalidade essencial da entidade.

Essa conclusão é reforçada pelo fato de que (i) é vedado ao Instituto distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, (ii) que deve ser integralmente aplicada na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos institucionais.

Diante de todo esse cenário, não tendo a fiscalização questionado a veracidade de tais informações e inexistindo nos autos qualquer indício de que os recursos decorrentes de juros sobre capital próprio foram destinados a atividades estranhas ao seu objeto social, entendo que tais receitas derivam das atividades próprias do Recorrente, de modo que devem ser abarcadas pela isenção prevista no art.14, inciso X, da MP nº 2.158-35/01.

Ante o exposto, voto em dar provimento ao Recurso Voluntário para que seja cancelado o Auto de Infração.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marina Righi Rodrigues Lara

Fl. 14 do Acórdão n.º 3402-011.732 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10830.722995/2014-58