



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 12448.731538/2013-12
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-004.134 – 3ª Turma
Sessão de 08 de junho de 2016
Matéria COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JOCKEY CLUB BRASILEIRO

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. A contraprestação não é fator fundamental para classificar a receita como própria da atividade, sendo importante para tal a análise individual da natureza jurídica de cada receita.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Érika Costa Camargos Autran, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Cecconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), em face do Acórdão nº 3402-002.661, prolatado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF em 24/02/2015, ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

Ementa:

ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. COFINS. ISENÇÃO.

A contraprestação não é fator fundamental para determinar a receita como própria da atividade. O importante é a análise individual da natureza jurídica de cada receita para então afirmar ser ou não própria da atividade da sociedade.

MOTIVOS DETERMINANTES. INVALIDADE DO ATO.

As razões que a administração pública invoca para a prática do ato administrativo vinculam-se a validade do próprio ato administrativo. Neste passo, se a administração motiva o ato a validade do mesmo vincula-se aos motivos indicados.

A turma julgadora decidiu, por maioria, cancelar o auto de infração, por entender que as receitas auferidas pelas entidades sem fins lucrativos são próprias de sua atividade, independentemente da existência de caráter contraprestacional.

A divergência suscitada pela Fazenda Nacional se pauta no entendimento de que as receitas decorrentes da prestação de serviços, ditas contraprestacionais diretas, ainda que relacionadas às atividades-fim das instituições sem fins lucrativos, encontram-se no campo de incidência das contribuições sociais, por não se classificarem como receitas relativas às atividades próprias, estas entendidas como "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", tal qual definição fixada no § 2º do inciso II do art. 47 da IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 e, posteriormente, pela IN SRF nº 543, de 2005.

Em contrarrazões, o contribuinte alega que os acórdãos paradigmas apresentados pela PGFN não se assemelhavam ao acórdão recorrido, não servindo, portanto, à configuração da divergência requerida regimentalmente, precipuamente por não enfrentar a matéria relativa à teoria dos motivos determinantes que embasara o cancelamento do auto de infração deste processo.

Aponta, ainda, o contribuinte que o entendimento da PGFN e os acórdãos paradigmas afrontam a teleologia da súmula CARF nº 107, que assim estipula:

Súmula CARF nº 107 : A receita da atividade própria, objeto da isenção da Cofins prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP nº 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

Segundo o contribuinte, por contrariarem súmula do CARF, os acórdãos paradigmas não servem para demonstrar a divergência, conforme § 12, inciso III, do art. 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, argumenta que as receitas decorrentes das atividades próprias das instituições, isentas da contribuição, são aquelas inerentes ao seu objeto social, efetivamente aplicadas na concretização da sua finalidade social.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Nos termos do relatório supra, constata-se que a controvérsia se restringe à aplicação ou não da isenção da Cofins relativamente às receitas auferidas pelas instituições sem fins lucrativos aplicadas em suas atividades-fim, independentemente da existência de caráter contraprestacional.

De pronto, destaco que esta 3ª Turma da CSRF, em 24 de março de 2015, no Acórdão nº 9303-003.286, decidiu acerca das exigências legais para se configurar a isenção das entidades sem fins lucrativos, tendo este relator acompanhado o voto condutor do acórdão prolatado pelo Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, em razão do quê adoto-o como razão de decidir neste processo, dada a similitude das situações controvertidas.

Reproduzo, portanto, trechos do referido voto que fundamentam esta decisão:

A Fazenda Nacional alega que a decisão vergastada não respeitou as regras contidas no art. 12 da Lei nº 9.532/97 e no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, ao afastar da tributação da Cofins as receitas de “contribuições estatutárias”, de “prestação de serviços” e “outras receitas”. A interpretação dada pela recorrente é no sentido de que todas as receitas com caráter contraprestacional são tributadas pela Cofins.

Esse tema já enfrentado no Acórdão nº 9303-002.447, de 08 de outubro de 2013, de minha lavra, no qual ficou decidido, por via oblíqua, que a contraprestação não afeta a qualidade da receita como sendo própria da atividade.

(...)

Retornando aos autos, as receitas glosadas não foram as mesmas do processo acima citado. Mas isso não é relevante, pois a discussão não paira sobre as receitas propriamente ditas e sim sobre a possibilidade de descaracterizar a receita como sendo própria da atividade pelo cunho contraprestacional.

*É de fácil compreensão que na decisão proferida recentemente pela CSRF e por mim aduzida, **a contraprestação não é fator fundamental para determinar a receita como própria da atividade**. O importante é a análise individual da natureza jurídica de cada receita para então afirmar ser ou não própria da atividade da sociedade. (g. n.)*

Por derradeiro, trago a baila o Acórdão nº 3402002.552, da lavra do Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, que trata de forma didática e brilhante a questão da isenção prevista na Medida Provisória nº 2.158-35/2001, verbis:

(...) ao regulamentar a incidência das contribuições sociais para o PIS e a Cofins, os art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35 de 24/08/01 (DOU 27/08/01) isentou as atividades das referidas associações civis 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.

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do ‘caput’.

(...)

Dos preceitos expostos resulta claro que as isenções de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS foram concedidas “intuitu personae” às “instituições” e “associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos”, assim consideradas as que destinem seu “resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais” e as que atendam àqueles requisitos previstos na lei (cf. art. 12, §

2º, alíneas “a” a “e” e § 3º da Lei nº 9.532/97), donde cumpre desde logo identificar as pessoas às quais a mesma se dirige.

A rigor, a expressão “instituição sem fins lucrativos” utilizada pela Lei é redundante, pois há muito já se pacificaram a Doutrina e a Jurisprudência, no sentido de que o conceito de “instituição” é reservado unicamente àquelas entidades essencialmente “no profit”, que desinteressadamente prestam à coletividade os serviços de utilidade ou interesse públicos que ao Estado cumpre estimular, na sua função institucional de tutelar os direitos individuais e sociais assegurados pela Constituição.

Nessa ordem de idéias a Suprema Corte há muito já assentou (cf. RTJ 38/182, 57/274, 111/694), que a cláusula “no profit” não traduz uma proibição ou exclusão ao exercício de qualquer atividade econômica ou financeira pela associação, mas sim a condição de que essas atividades sejam exercidas como instrumentos à consecução de suas finalidades institucionais de interesse público, condição esta cujo adimplemento é, à final, aferido pela comprovação, em cada caso concreto, da integral aplicação no País e nas aludidas finalidades, de todos os resultados líquidos de todas as atividades exercidas.

Acolhendo estes preceitos de inegável juridicidade há muito consolidados pela Melhor Doutrina e pela Jurisprudência da Suprema Corte, verifica-se que o critério legal objetivamente estabelecido para a conceituação de uma entidade como “instituição” isenta de impostos e contribuições (cf. art.14, incs. I e II do CTN; art. 12, § 2º, alíneas “b” e § 3º da Lei nº 9.532/97), vincula-se fundamentalmente à aplicação e destinação final (e não à produção) dos recursos financeiros por ela obtidos no desempenho de suas atividades, ou seja, vincula-se às cinco condições legalmente estabelecidas e consubstanciadas nas obrigações cumulativas de: a) aplicação final e integral dos recursos financeiros da entidade no país e em prol de suas finalidades institucionais não lucrativas e de interesse público; b) não distribuição qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a título de lucro ou participação no seu resultado c) “não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados”; d) “conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial”, documentos estes capazes de assegurar a exatidão de suas contas, e; e) “apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal”.

Entretanto, verifica-se que ao definir o que seriam as “receitas das atividades próprias” das referidas associações civis isentadas das referidas contribuições, a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21/11/2002, veio dispor em seu art. 47 que:

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

I – não contribuem para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento; e

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

§ 2º Consideram-se receitas derivadas 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”.

Em suma, de seus expressos termos retro transcritos, verifica-se que, desconsiderando totalmente o critério legal (cf. art.14, incs. I e II do CTN; art. 12, § 2º, alíneas “a” a “e” e § 3º da Lei nº 9.532/97) para a concessão da isenção às associações sem fins lucrativos (vinculado à aplicação e destinação final dos recursos financeiros por ela obtidos no desempenho de suas atividades), a referida Instrução Normativa somente considerou isentas as referidas associações, em função do critério da produção das receitas auferidas por aquelas associações (“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”).

Ao alterar o critério legalmente estabelecido para a concessão da isenção (vinculado à aplicação e destinação final dos recursos financeiros por ela obtidos no desempenho de suas atividades; cf. art.14, incs. I e II do CTN; art. 12, § 2º, alíneas b” e § 3º da Lei nº 9.532/97), através de critério não previsto em lei (critério da produção das receitas), a referida IN/SRF nº 247/02 incide em manifesta ilegalidade por violação ao disposto nos arts. 96, 99 e 100 do CTN, eis que como há muito já lembrava Aliomar Baleeiro em memorável voto no STF:

“... como regulamento em relação à lei (art. 99 do CTN), os atos normativos das autoridades administrativas não podem inovar, indo além do que está na lei ou no regulamento; subordinam-se a este e àquele, pois se destinam à sua fiel execução. O mesmo quanto aos atos dos Diretores de Departamento e órgão hierarquicamente colocados abaixo do auxiliar imediato do Poder Executivo.” (...) “... são regras internas endereçadas aos funcionários, que lhes devem obediência, pelo princípio hierárquico até o limite da lei. Mas não suprem a lei nem o decreto regulamentar. Não compelem à obediência o cidadão, salvo na medida que expressam o que já está contido na lei.” (...)

“A Portaria do Ministério da Fazenda, segundo os arts. 99 e 100, do Código Tributário Nacional, realmente participa do conceito genérico de ‘legislação tributária’ como norma complementar da lei ou do regulamento. Mas isso apenas para estabelecer

pormenores de serviço interno a serem obedecidos pelos funcionários públicos, sem eficácia, todavia, para os cidadãos, salvo quando se limitam a exigir deles o que já está determinada na lei tributária.” (cf. Ac. do STF no A.I. nº 57.279, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, publ. in RDA vol. 119/32022).

Assim sendo, entendo que o caráter contraprestacional por si só não afasta a natureza de receita própria da atividade, devendo ser analisado o destino de cada receita e não sua origem para fins de incidência da Cofins.

Como a Fazenda Nacional baseou seu recurso na questão da tributação pela Cofins de toda e qualquer receita que tenha caráter contraprestacional, sem indagar a destinação das receitas contidas nas rubricas “contribuições estatutárias”, “prestações de serviços” e “outras receitas”, nego provimento ao recurso especial.

Além do mais, considerando o teor da Súmula CARF nº 107, reproduzida no relatório, verifica-se que, não obstante tal enunciado se referir às entidades educacionais sem fins lucrativos, o CARF adotou o entendimento de que a referida isenção da Cofins prevista nos artigos 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, alcança também as receitas da atividade própria obtidas em contraprestação de serviços.

Diante do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas