



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

Processo nº 10384.003726/2007-75
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-001.935 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de janeiro de 2013
Matéria COFINS
Recorrente ASSOCIACAO PIAUIENSE DE COMBATE AO ☐ ☐ CANCER
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO. RECEITAS DE ATIVIDADES PRÓPRIAS. ABRANGÊNCIA.

À vista da decisão do Supremo Tribunal Federal na medida cautelar na ADI 2.028, os requisitos de exclusividade e gratuidade na prestação de serviços não podem ser exigidos das entidades de assistência social para a caracterização da imunidade constitucional às contribuições sociais. Assim, o conceito de “receitas de atividades próprias”, para efeito da isenção de PIS e Cofins das entidades que tenham certificado de entidade beneficente de assistência social, abrange também as receitas retributivas destas entidades, relativamente aos serviços prestados que façam parte de seu objeto social.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª câmara / 2ª turma ordinária** da terceira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário nos termos do voto da Relatora. Vencida a Conselheira Maria da Conceição Arnaldo Jacó. O Conselheiro José Antonio Francisco acompanhou a relatora pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA

Presidente

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Walber José da Silva (Presidente), Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Fabiola Cassiano Keramidas, Alexandre Gomes, Gileno Gurjão Barreto, José Antonio Francisco.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fl.02/10), cientificado em 14/08/2007, que constituiu supostos débitos de COFINS apurados nas competências de 01/2003 a 12/2003, no valor total de R\$ 3.089.979,63.

A Recorrente é instituição sem fins lucrativos que atua no campo da saúde (serviços médicos e hospitalares). Conforme consta do próprio auto de infração a Recorrente é “*immune a impostos por atender ao disposto no art. 12, § 2º da Lei nº 9.532/97, e isenta das contribuições por atender ao disposto no art.55 da Lei nº 8.212/91*”.

Segundo consta do auto de infração e do Termo de Verificação Fiscal (fls. 102/105), o lançamento tem por fundamento o **não recolhimento da COFINS sobre receitas advindas da prestação de serviços médicos e hospitalares** (pagamentos de particulares, planos de saúde e/ou do SUS), **aluguéis e receitas financeiras diversas**, que no entender da fiscalização, não estariam abarcados no conceito de “receitas próprias” trazido pelo artigo 14, inciso ‘X’ da Medida Provisória nº 2.158-35/01 – o qual conferiu isenção de COFINS para estas receitas.

Notificada sobre o lançamento, a Recorrente apresentou Impugnação às fls. 109/113, na qual alega, em síntese, que é entidade beneficente que goza de imunidade de contribuições sociais e, que a imunidade constitucional não pode ser limitada ou condicionada por nenhuma norma infra-constitucional, razão pela qual não se lhes aplicam as limitações relacionadas à “receitas próprias” para afastar o ônus da COFINS.

A DRJ manteve parcialmente o lançamento (fls. 170/179), **cancelando-o no tocante às receitas de aluguéis e receitas financeiras, ante a declaração de inconstitucionalidade do artigo 3º § 1º da Lei nº 9.718/98, proferida pelo Supremo Tribunal Federal**. O auto foi mantido em relação à atividade com caráter contraprestacional.

Intimada da decisão a Recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 189/208), por meio do qual reitera os argumentos trazidos em sua Impugnação, acrescentando que (i) ainda que se admita que é aplicável o limite da isenção às receitas próprias (trazida pela MP 2.158-35/01), as receitas derivadas dos serviços médicos e hospitalares é assim classificada, pois atinentes aos objetivos sociais/estatutários da Associação, nos termos estabelecidos por decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, e outras decisões

proferidas por diversos tribunais; (ii) que há reversão do valor recebido para o desenvolvimento das próprias atividades da Associação, caracterizando-se, portanto, ausência de lucro – atinente com o conceito buscado pela própria MP 2.158-35/01; e que (iii) as atividades em questão tem por finalidade o atendimento assistencial promovido pela Associação, em consonância com seu estatuto.

Vieram-me então, os autos para decisão.

É o relatório.

Voto

Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas, Relatora

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele conheço.

De início vale destacar que no presente caso a própria autoridade fiscal atestou, no Termo de Verificação Fiscal, que não encontrou irregularidades quanto ao cumprimento dos requisitos legais para gozo da “imunidade/isenção”, em especial, os seguintes, *verbis*:

“a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

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;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda As condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;

h) ser declarada de Utilidade Pública Federal, Estadual e Municipal;

i) possuir Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social;”

Partimos, portanto, da **mesma premissa adotada pela autoridade fiscal**, de que a Recorrente possui a documentação acima citada regular.

Não houve também, nos autos nenhum questionamento quanto à eventual irregularidade na aplicação dos recursos auferidos pela Recorrente, que pudesse levar a crer que não estivessem sido investidos integralmente no desenvolvimento de suas atividades estatutárias. A autuação limitou-se a questionar o não recolhimento da COFINS sobre receitas derivadas da prestação de serviços médicos e hospitalares, que no entender da autoridade fiscal, não se caracterizavam como “receitas de atividades próprias” e, assim, sobre elas não seria aplicável a isenção prevista no artigo 14, inciso X da MP 2.158-35/01, nos termos das definições contidas na Instrução Normativa nº 247/02.

Entretanto, parece-me equivocado o entendimento da fiscalização, na medida em que as receitas auferidas com a prestação de serviços médicos e hospitalares – que são as atividades justamente para as quais a Recorrente foi constituída – não sejam consideradas receitas próprias de sua atividade. Neste sentido, destaco voto por mim proferido a este respeito, quando analisada questão similar (de associação sem fins lucrativos que atuava no ramo da educação), *verbis*:

“(i) Da Gratuidade Obrigatória

De acordo com o relatado, a autuação encontra fundamento na aplicação da Instrução Normativa – IN/SRF – 247/02 – que prevê que atividade desenvolvida pela Recorrente teria que ser obrigatoriamente gratuita, posto que não poderia haver uma contraprestação. Nos termos da mencionada IN, o fato de parte dos serviços da Recorrente ser remunerado, ou seja, de existir uma contraprestação ao serviço, seria razão para a incidência contribuição à COFINS.

Define a Instrução Normativa nº 247/2002 em seu art. 47, verbis:

"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, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto,

destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais." – destaquei.

O posicionamento que tenho externado em outros julgados similares¹ é pela possibilidade de a entidade sem fins lucrativos desenvolver atividades remuneradas, isto é, obter uma contraprestação por parte de seus serviços. Tal entendimento fundamenta-se na decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos da ADI 2028-5 (Ação Direta de Inconstitucionalidade), que suspendeu a eficácia dos dispositivos legais que descaracterizavam, como sem fins lucrativos, as entidades que prestavam serviço remunerado, quais sejam: arts. 1º, 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/98.

O entendimento da Suprema Corte – como não poderia deixar de ser – é no sentido de que as entidades filantrópicas podem e devem ter outra receita além daquela decorrente de doações, conforme voto proferido pelo Ministro Moreira Alves na mencionada ADI, verbis:

“É evidente que tais entidades, para serem beneficentes, teriam de ser filantrópicas (por isso, o inciso II do artigo 55 da Lei 8.212/91, que continua em vigor, exige que a entidade “seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos”), mas não exclusivamente filantrópica, até porque as que o são não o são para o gozo de benefícios fiscais, e esse benefício concedido pelo § 7º do artigo 195 não o foi para estimular a criação de entidades exclusivamente filantrópicas, mas, sim, das que, também sendo filantrópicas sem o serem integralmente, atendessem às exigências legais para que se impedisse que qualquer entidade, que praticasse atos de assistência filantrópica a carentes, gozasse da imunidade, que é total, de contribuição para a seguridade social, ainda que não fosse reconhecida como de utilidade pública, seus dirigentes tivessem remuneração ou vantagens, ou se destinassem elas a fins lucrativos. Aliás, são essas entidades – que, por não serem exclusivamente filantrópicas, têm melhores condições de atendimento aos carentes a quem o prestam – que devem ter sua criação estimulada para o auxílio ao Estado nesse setor, máxime em época em que, como a atual, são escassas as doações para a

¹ RE 130.378 - Relatora Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas

"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 2.158-35, art. 14, inc. X, c/c o art. 13, inc. IV e Decreto 4.524/02, artigo 46, inc. II, parágrafo único).

Deve-se entender como atividade própria todos os valores que são aplicados no desenvolvimento da atividade da entidade sem fins lucrativos.

INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 9.718/98 - IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO

A Lei nº 9.718/98 já foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF. Não é possível considerar devida, pelo contribuinte, contribuição decorrente de lei nula.

RECURSO PROVIDO."

manutenção das que se dedicam exclusivamente à filantropia.

(...)” – destaquei.

Errado, portanto, a interpretação pretendida pela Secretaria da Receita Federal que vai de encontro com a própria legislação, a qual não apenas vislumbra a possibilidade de a entidade obter receitas, como prevê a destinação que deve ser conferida a estas receitas. Nesta linha está o raciocínio do Ilmo. Min. Sepúlveda Pertence, ao analisar a ADI nº 1.802-03, interposta contra dispositivo de lei que pretendeu tributar as receitas financeiras das entidades sem fins lucrativos, a saber:

“A objeção de que as instituições de saúde de fins não lucrativos – objeto das normas discutidas – não integrariam categoria econômica é de recusar: conforme a própria característica de “entidades sem fins lucrativos” constante do art. 3º do art. 12 da lei questionada – “a que não apresente superavit em suas contas, ou caso os apresente em determinado exercício, destine o referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado” – faz claro que não as descaracteriza o exercício da atividade econômica, desde que o saldo positivo não se converta em lucro a ser distribuído aos associados.” – destaques no original, grifos meus.

A meu sentir, é mais do que claro que, ao complementar a função do Estado, as entidades sem fins lucrativos desenvolvem papel importantíssimo para a sociedade, correspondente à uma contribuição muito maior do que o tributo que deixaram de recolher. É uma atividade imprescindível e que, exatamente por isso, é – e tem que ser - incentivada, sendo defeso à administração pública restringir direito constitucional e legalmente garantido. Neste sentido, tomo as sempre precisas lições de outro Conselheiro desta casa, Fernando da Gama Lobo D’Eça², a saber:

“Sob o ponto de vista subjetivo de sua aplicação concreta, verifica-se que a imunidade tributária é concedida ‘intuitu personae’ às instituições de educação, de saúde e de assistência social sem fins lucrativos e, por consubstanciar uma exceção aos princípios da generalidade, da igualdade, da uniformidade e da universalidade da tributação, somente se justifica sob o primordial ‘interesse público’ existentes nas atividades e serviços por ela desenvolvidos e desinteressadamente prestados à coletividade, nas respectivas áreas sociais de atuação (saúde, educação, assistência social, cultura, habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência, desenvolvimento científico, artístico e tecnológico, desporto e lazer, etc) que,

² in "PIS e COFINS - à luz da jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais", MP Editora, artigo "Aspectos Constitucionais das Contribuições Sociais Incidentes Sobre a Receita e o Faturamento das Empresas", fls. 185/186, nº 2.200-2 de 24/08/2001

por corresponderem ao atendimento de 'direitos sociais' assegurados pela Constituição, o Estado tem o dever de prestar e de estimular (arts. 194,196, 205, 206, 208 e 215 a 218 da CF/88) e, se viesse a prestar com a mesma amplitude e eficiência do setor privado, ou a subvencionar na mesma medida, como deveria, incorreria em custos muito superiores ao valor da tributação inibida." – destaquei.

Ante o exposto, afasto o entendimento apresentado pela fiscalização no sentido de o simples fato de a Recorrente receber contraprestação pelos serviços prestados ser suficiente para impedir a aplicação da isenção da COFINS para as receitas recebidas.

(iii) Do Conceito de Atividade Própria

Outra razão que fundamenta a autuação é a conceituação realizada pela fiscalização de que a receita recebida não decorre da atividade própria da Recorrente.

Para melhor compreensão, passo a apresentar brevemente a evolução histórica da legislação. A não incidência da COFINS em relação às atividades próprias das associações sem fins lucrativos já existia quando da vigência da contribuição ao FINSOCIAL, criada pelo Decreto-Lei nº 1.940/82. O Regulamento trazido pelo Decreto nº 92.698/86, retirava do campo de incidência do FINSOCIAL as receitas de operações próprias daquelas entidades, posto que as mesmas não se situavam no conceito de empresa a que se refere a citada matriz legal do FINSOCIAL.

Com a declaração de inconstitucionalidade da contribuição ao FINSOCIAL e a conseqüente instituição da COFINS pela Lei Complementar nº 70/91, algumas dúvidas surgiram a respeito da incidência da COFINS em relação às receitas das associações, sindicatos, federações e confederações, organizações reguladoras de atividades profissionais e outras entidades classistas. Para dirimir tais dúvidas foi editado, pela Secretaria da Receita Federal - SRF, o Parecer Normativo nº 05/92, que esclareceu que a COFINS (instituída e aplicável de acordo com as disposições contidas na Lei Complementar nº 70/91) não incidia sobre as contribuições, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatutos das entidades sem fins lucrativos. Entretanto, o mesmo Parecer previu em seu item 6 que são incluídas, na base de cálculo da referida contribuição, as receitas decorrentes de prestação de serviço e/ou venda de mercadorias, mesmo que exclusivamente para seus associados.

No ano de 1999, foi publicada a Medida Provisória nº 1.856 (29/06/99), posteriormente convertida na Medida Provisória nº 2.158-35/01 (24/08/01), a qual em seu artigo 14, inciso X³,

³ A Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, e reedições (redação final MP 2.158-35), assim dispôs em seu art. 14:

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

tratava especificamente da isenção da COFINS às atividades próprias das entidades sem fins lucrativos, referidas no artigo 13 daquele mesmo dispositivo legal (dentre elas, as associações civis). O dispositivo, por determinação legal, foi aplicado aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999.

No âmbito administrativo, na intenção de complementar o entendimento da Secretaria da Receita Federal (PN nº 05/92), editou-se a já mencionada Instrução Normativa SRF nº 247/02, a qual define como receita de atividade própria as receitas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades, e exclui deste conceito as receitas de caráter contraprestacional, a saber:

“Art. 47. As entidades relacionadas no art. 9º⁴

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 aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto,

(...)

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

O art. 13 citado, aponta essas entidades:

“Art. 13.

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

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

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

V - sindicatos, federações e confederações;

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

VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

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

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

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

⁴ Art. 9º São contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários as seguintes entidades:

...omissis...

IV – instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, que preencham as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.” – destquei.

Assim, conforme o supra transcrito artigo e de acordo com o entendimento que vem sendo apresentado pelos Agentes Fiscais, este confirmado pela decisão de primeira instância administrativa, a isenção da COFINS para as entidades sem fins lucrativos abrangeria apenas as receitas descritas nos termos da Instrução Normativa. As demais receitas auferidas pelas entidades sem fins lucrativos, incluindo àquelas de caráter contraprestacional ou financeiro, mesmo que estejam voltadas ao desenvolvimento do objeto social da entidade, sujeitam-se ao recolhimento da COFINS.

Desta forma, parece-me claro que o citado artigo da IN 247/02 alterou (na medida em que restringiu) o benefício tributário de isenção concedido às entidades sem fins lucrativos pelo artigo 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/01 (i.e. isenção em relação às receitas de atividades próprias). Todavia, tal restrição não pode ser levada a efeito, uma vez que, nos termos do artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN) a legislação tributária que dispõe sobre isenção deve ser interpretada de forma literal. Ademais, retirar o benefício fiscal resulta em criar exação, o que gera a consequência de criar tributo por instrução normativa, o que também não é possível.”

No caso sob análise, a Recorrente é entidade assistencial que atua no ramo da saúde, conforme comprovado por seu estatuto social e pela própria fiscalização, que não fez qualquer ressalva a este respeito. Ressalto, novamente, que não consta nos autos qualquer inferência de que os valores autuados não tenham sido aplicados nas atividades da própria entidade.

Desta forma e, uma vez que a aplicação integral dos recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais é requisito legal imprescindível para que a entidade seja considerada sem fins lucrativos e que a fiscalização reconheceu a Recorrente como sendo sem fins lucrativos, parece-me evidente, por lógica inversa, que *in casu* os valores recebidos permaneceram na própria entidade, para o cumprimento de seu objeto social. Logo, não há como alegar que não se trata de receitas próprias de suas atividades, devendo ser afastados os argumentos contrários trazidos pela fiscalização para fundamentar o lançamento.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário da Recorrente, cancelando integralmente o lançamento.

É como voto.

Sala das Sessões, em 30 de janeiro de 2013.

(assinado digitalmente)

Fabiola Cassiano Keramidas

Processo nº 10384.003726/2007-75
Acórdão n.º **3302-001.935**

S3-C3T2
Fl. 19

CÓPIA