



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

**Processo n°** 10830.004030/2005-99  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-003.857 – 3ª Turma  
**Sessão de** 18 de maio de 2016  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** MATERNIDADE DE CAMPINAS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2004

COFINS CUMULATIVA. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.

As entidades de fins não lucrativos, que exerçam atividades mercantis, cujos eventuais resultados positivos revertam em seu favor, não se encontram sujeitas ao recolhimento da Cofins.

Recurso Especial do Contribuinte Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso do sujeito passivo, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto, Henrique Pinheiro Torres, Rodrigo da Costa Possas, Gilson Macedo Rosenberg Filho,

Maria Teresa Martinez Lopes, Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Cecconello, Érika Costa Camargos Autran e Demes Brito.

## Relatório

Início o relatório, transcrevendo o que foi relatado no Acórdão nº 05-24.225, de 24/11/2008, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas (DRJ/CPS):

"Trata-se de impugnação a exigência fiscal relativa à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social — Cofins, formalizada no auto de infração de fls. 04/20. O feito, referente a fatos geradores ocorridos nos anos de 2000 a 2004, constituiu crédito tributário no total de R\$ 919.137,82, somados o principal, multa de ofício e juros de mora.

No TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO FISCAL de fls. 429/432, a autoridade inicialmente qualifica a entidade autuada informando que:

[...]

*2 - A fiscalizada é sociedade civil beneficente, de assistência social na área da saúde, com ênfase ao atendimento a pacientes do SUS (...) reconhecida de utilidade pública federal (...), de utilidade pública estadual (...), e de utilidade pública municipal (...).*

*3 - Entregou regularmente as Declarações de Informações Econômico- Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) relativas aos exercícios financeiros de 2001 a 2005, anos-calendário 2000 a 2004 (.), sendo imune do Imposto sobre a Renda da pessoa jurídica (IRPJ) e, por extensão (§1º do artigo 15 da Lei nº 9.532, de 1997) da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e contribui para o Programa de Integração Social (PIS) sobre a folha de salários.*

Depois de detalhar o desenvolvimento da fiscalização, a autoridade autuante aponta a irregularidade apurada:

*7 - Da análise das contas representativas de receitas da entidade, através dos livros Razões Analíticas, verificamos que parte das receitas não pertence à atividade própria da mesma, conforme o rol do quadro abaixo:*

CONTA	DESCRIÇÃO
410300014046	Receitas de aluguéis
410300024047	Rendas de juros e títulos
410300044049	Rendas diversas patrimoniais rodoviárias

410500014055	Rendas eventuais diversas
410500034057	Descontos ativos

8 - Sobre estas receitas, pela sua natureza, deveria ter sido recolhida a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), por não estarem albergadas pelo manto da isenção, que alcança tão somente as receitas das atividades próprias da fiscalizada, conforme legislação de regência. Oportuno lembrar neste tópico que foi feita uma triagem na conta (410500014055 — rendas eventuais diversas), para dela extrair tão-somente as receitas que não pertencem às atividades próprias da fiscalizada.

9- A propósito do tema, a Secretaria da Receita Federal, no Manual de Perguntas e Respostas do Ano-calendário de 2004, assim se pronunciou na pergunta nº 853:

853 — Relativamente à isenção da Cofins para as entidades elencadas no art. 13 da MP nº 2.158-35, de 2001, qual a abrangência das receitas relativas às 'atividades próprias' a que se refere o art. 14, X, do mesmo diploma legal?

Entendem-se como atividades próprias aquelas que não ultrapassam a órbita dos objetivos sociais das respectivas entidades. Estas normalmente alcançam as receitas auferidas que são típicas das entidades sem fins lucrativos, tais como: doações, contribuições, inclusive a sindical e a assistencial, mensalidades e anuidades recebidas de profissionais inscritos, de associados, de mantenedores e de colaboradores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao custeio e manutenção daquelas entidades e à execução de seus objetivos estatutários.

A isenção não alcança as receitas que são próprias de atividades de natureza econômico-financeira ou empresarial. Por isso, não estão isentas da Cofins, por exemplo, as receitas auferidas com exploração de estacionamento de veículos; aluguel de imóveis; sorteio e exploração do jogo de bingo; comissões sobre prêmios de seguros; prestação de serviços e/ou venda de mercadoria, mesmo que exclusivamente para associados; aluguel ou taxa cobrada pela utilização de salões, auditórios, quadras, piscinas, campos esportivos, dependências e instalações; venda de ingressos para eventos promovidos pelas entidades; e receitas financeiras. (Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; MP nº 2.158-35, de 2001, arts. 13, e 14, X; e PN CST nº 5, de 1992).

*10 - Como se observa, as receitas elencadas no item 7 retro, não estão abrangidas pela isenção. Por isso será procedido o lançamento "ex officio" para exigência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) [...]*

Cientificada da exigência em 23/08/2005, em 22/09/2005 a autuada interpôs a impugnação de fls. 294/308 em que alega o que segue:

1. não se discute nos autos a condição de sociedade civil beneficente de assistência social da impugnante;
2. o reconhecimento da imunidade da fiscalizada pela autoridade fiscal, ao menos com relação ao IRPJ é prova cabal e pressupõe que a Impugnante aplica integralmente no País os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais, e não distribui qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título;
3. na data da ciência do auto de infração, já teria expirado o direito de a Fazenda Pública constituir parte do crédito tributário, referente aos meses de competência de janeiro a agosto de 2000, tendo em vista o transcurso do prazo de cinco anos contados dos fatos geradores, nos termos do art. 150, §4º do Código Tributário Nacional;
4. nos termos do art. 195, §7º da Constituição Federal a entidade está sob o abrigo da imunidade tributária em relação à Cofins; nesse contexto, lei ordinária ou medida provisória não poderiam regular o gozo da imunidade; do conflito entre a Constituição Federal e a lei ordinária ou medida provisória, a primeira sempre deverá prevalecer, devendo ser julgado improcedente o auto de infração;
5. o autor do feito fundamentou o auto em premissa falsa, ao anotar que parte das receitas da autuada não corresponderia à atividade própria, eis que o que importa, não é a origem dos recursos, mas a sua destinação; desse modo, com base em doutrina e jurisprudência combate as assertivas da fiscalização ao classificar as receitas de alugueis, as rendas de juros e títulos e rendas patrimoniais vinculadas à exploração do Terminal Rodoviário de Campinas como atividades financeira ou econômico empresarial;
6. a Suprema Corte, na ADIN 1.802, suspendeu a eficácia e aplicabilidade do §1º do art. 12 da Lei nº9.532/97 que afasta da imunidade das instituições de assistência social sobre imposto incidente sobre rendimentos auferidos em aplicação financeira; nesse contexto, fica comprometido o ato administrativo do lançamento, na medida em que o autuante faz referência ao citado dispositivo no auto de infração, que trata de contribuição e não de imposto;
7. sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 95.0607728-2 impetrado contra autoridade do INSS e autoridade da Procuradoria do INSS em Campinas reconhece que a

impugnante teria observado as condições para a qualificação como entidade de fins filantrópicos, tendo em vista o preenchimento das condições expressas no art. 55 da Lei 8.212, de 1991;

8. o §4º do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, que dispõe que o Instituto Nacional do Seguro Social cancelará a isenção se verificado o descumprimento das disposições do referido artigo, o qual foi acrescentado pela Lei nº 9.732/98, está com sua eficácia suspensa por força de medida liminar concedida pelo Colendo Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Constitucionalidade (ADIN) nº 2.028-5[. I ;

9. a condição da impugnante como entidade filantrópica sem fins lucrativos também teria sido reconhecida pelo Tribunal de Justiça do Paraná no âmbito de Apelação Cível interposta pela autuada contra o Estado do Paraná;

10. a atividade própria da impugnante, estatutariamente, é a prestação de assistência, sendo os recursos do Terminal Rodoviário concedidos por lei municipal vinculada ao estatuto e ao cumprimento da finalidade; os recursos do terminal não deixam de ser doações, eis que o poder público exige a contrapartida do atendimento à saúde e gratuito; a concessão da exploração do Terminal Rodoviário, efetuada na forma de filial, é fonte de renda; logo, impertinente a alegação de que tal atividade não se enquadra como assistência social;

11. ainda que a autuada não fosse beneficiada pela imunidade inculpada no art. 195, §7º da Constituição Federal, goza de isenção preconizada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001, relativamente à sua fonte de renda, devendo o Auto de Infração ser julgado improcedente.

12. há vícios no auto de infração que o tornam nulo: o procedimento fiscal resulta de denúncia e representação de outro órgão, formulada em procedimento administrativo suspenso por força de recurso administrativo, consoante documentos exibidos ao auditor; houve desrespeito ao princípio da ampla defesa preconizado pelo inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, já que não consta discriminação e caracterização do valor de cada receita tida por tributável, tendo sido englobado todos os valores.'

**A DRJ/CPS julgou improcedente a impugnação em decisão, cuja ementa ficou assim redigida:**

*"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2004*

*CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.*

*Afastado, por inconstitucional, o prazo de dez anos para o lançamento das contribuições destinadas à Seguridade*

*Social, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo disposto no Código Tributário Nacional. Na hipótese em que não há recolhimento, o prazo decadencial de cinco anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.*

*ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ATIVIDADES PRÓPRIAS. Após a edição da Lei nº 9.718, de 1998, a Cofins incide sobre as receitas não decorrentes das atividades próprias das entidades beneficentes de assistência social.*

*CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. O controle de constitucionalidade da legislação que fundamenta o lançamento é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no STF. Contra a decisão, foi apresentado recurso voluntário, por meio do qual, a contribuinte repetiu os argumentos trazidos na peça de impugnação."*

Contra esta decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, cujas alegações foram assim resumidas no acórdão 3202-000.394, de 21/11/2001, ora recorrido:

- a.** Preliminarmente, tanto a autoridade fiscal que procedeu ao lançamento do crédito tributário ora guerreado, quanto a DRJ/Campinas reconheceram, expressamente, que a Recorrente é entidade que goza de imunidade tributária;
- b.** No que tange ao mérito, a Recorrente reitera sua imunidade, na medida em que se trata de entidade voltada à assistência social, nos exatos termos dos artigos 6º, 203 e 204 da Constituição Federal de 1988 ("CF/88"); **c.** Nos termos do art. 195, §7º da Constituição Federal, a entidade está sob o abrigo da imunidade tributária em relação à COFINS; nesse contexto, lei ordinária ou medida provisória não poderiam regular o gozo da imunidade; do conflito entre a Constituição Federal e a lei ordinária ou medida provisória, a primeira sempre deverá prevalecer, devendo ser julgado improcedente o auto de infração;
- d.** Na linha de entendimento do Supremo Tribunal Federal ("STF"), quando do julgamento do RE nº 146.1339/ SP, ficou pacificado que as contribuições sociais, como é o caso da COFINS, tem natureza tributária havendo, de tal sorte, a extensão da imunidade tributária constitucionalmente concedida às instituições de assistência social a estas exações tributárias;
- e.** O STF, em caráter liminar, suspendeu a eficácia do inciso III, do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 9.732/98, sob o entendimento de que a entidade beneficente é conceito que abrange, além de instituições de assistência social, entidades de saúde e educação para fins de beneficentes;
- f.** A Recorrente é entidade imune, nos termos do artigo 195, parágrafo 7º, da CF/88, na medida em que cumpre todos os requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional ("CTN") para ser reconhecida como entidade imune às contribuições sociais da COFINS;

- g.** A Recorrente já possui decisão judicial favorável reconhecendo que é entidade imune, nos termos do artigo 195, parágrafo 7º da CF/88, conforme decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 96.06.0772282;
- h.** A imunidade é outorga constitucional, devendo ser aplicada como determina a CF/88, não podendo ser condicionada de forma restritiva, conforme entendimento da DRJ/Campinas, que embora tenha reconhecido a Recorrente como entidade imune, negou sua aplicação para as receitas advindas de outras atividades;
- i.** Os valores de COFINS lançados referentes ao período entre janeiro de 2000 até julho de 2000 já teriam sido extintos pela decadência, na medida em que se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação, devendo-se observar o prazo previsto no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos contados a partir da data da ocorrência do fato gerador."

**O Colegiado do CARF negou provimento ao recurso voluntário. A ementa da decisão é a seguinte:**

*"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2004*

*DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62A DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.*

*Nos termos do artigo 62A do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

*No presente caso, o Superior Tribunal de Justiça, em julgamento realizado na sistemática do artigo 543C do Código de Processo Civil, entendeu que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do inciso I do artigo 173 do CTN, e não de acordo com o § 4º do artigo 150, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.*

*CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 2.*

*O controle de constitucionalidade da legislação que fundamenta o lançamento é de competência exclusiva do Poder Judiciário, não podendo ser objeto de pronunciado pelo CARF.*

*Ademais, o dispositivo legal que o Contribuinte alega padecer por vício de inconstitucionalidade, qual seja o artigo 55 da Lei*

*nº 8.212/91, nos termos da redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 9.732/98, foi revogada pelo artigo 44 da Lei nº 12.101/99.*

**ENTIDADES BENEFICENTES. INCIDÊNCIA. RECEITAS DE ATIVIDADES NÃO PRÓPRIAS.**

*As entidades beneficentes de assistência social estão isentas da Cofins apenas em relação às receitas decorrentes de atividades próprias, nos termos do que dispõe a Lei 9.718 de 1998."*

Contra a decisão, a contribuinte interpôs recurso especial de divergência, sustentando que: i) a decisão recorrida deixou de reproduzir decisão do pleno do STF, em julgamento de Recurso Extraordinário sob a sistemática da repercussão geral, que declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718, de 1998; ii) a imunidade das entidades beneficentes não pode ser limitada, devendo abranger também as receitas decorrentes de atividades não próprias.

O recurso especial foi admitido apenas em relação à matéria da imunidade, por meio do Despacho nº 3200-153, de 13/12/2012.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões defendendo a decisão atacada.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator

A matéria em relação a qual foi reconhecida a divergência jurisprudencial resume-se à questão da incidência da Cofins sobre receitas de entidade beneficente de assistência social, à luz da imunidade (isenção constitucional).

### 1. Razões do lançamento.

A exigência de crédito tributário discutida nestes autos está fundamentada, entre outros, no art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e no art. 12, §1º, da Lei nº 9.718, de 1998.

A contribuinte não havia submetido à tributação pela Cofins as seguintes receitas: receitas de aluguéis, rendas de juros e títulos, rendas diversas patrimoniais rodoviárias, rendas eventuais diversas e descontos ativos. Quanto à conta "rendas eventuais diversas", a fiscalização afirma que fez uma triagem na conta, para dela extrair tão-somente as receitas que não pertenciam às atividades próprias da contribuinte.

Eis o enquadramento legal, extraído do auto de infração, fl. 1.050 do e-processo.

*"Art. 1º da Lei Complementar nº 70/91; arts. 2º, 3º e 8º, da Lei nº 9.718/98, com as alterações da Medida Provisória nº 1.807/99 e reedições, com as alterações da Medida Provisória nº 1.858/99 e reedições; artigos 13 e 14, X, da MP nº 2.158/2001-35; art. 12, §1º da Lei nº 9.532/97; arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524/02."*

Veja-se como dispõem estas leis:

### **Lei Complementar nº 70, de 30/12/1991:**

*"Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social."*

### **Lei nº 9.718, de 27/11/1998 (redação da época do auto de infração) :**

*Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

*Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

*§1º Entende-se por receita bruta 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.*

(...)"

*Art. 8º Fica elevada para três por cento a alíquota da COFINS.*

**Lei nº 9.532, de 10/12/1997:**

*“Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.*

*§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.*

(...)"

**MP nº 2.158-35<sup>1</sup>, de 24/08/2001:**

*“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:*

*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;*

(...)

*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.*

(...)"

<sup>1</sup>Anteriormente, a restrição de aplicação da isenção constitucional apenas às receitas de atividades próprias estava prevista em outras medidas provisórias: MP nºs 1.807-5/1999, 1.858/1999 e 2.113-32/2001.

Em resumo: segundo a fiscalização, com base na legislação acima, as receitas que não fossem decorrentes de atividades próprias da pessoa jurídica deveriam ser tributadas pela Cofins.

O atendimento às demais exigências para a fruição da isenção constitucional não foi posto em dúvida pela fiscalização, que assim se manifestou no Termo de Verificação Fiscal, fl. 1064 do e-processo:

*"2 - A fiscalizada é sociedade civil beneficente, de assistência social na área da saúde, com ênfase ao atendimento a pacientes do SUS (Sistema Único de Saúde) reconhecida de utilidade pública federal pelo Decreto nº 46.140, de 04 de junho de 1959, de utilidade pública estadual pela Lei nº 165, de 29 de outubro de 1973 e de utilidade pública municipal através da Lei nº 1.622, de 19 de outubro de 1956.*

*3 - Entregou regularmente as Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) relativas aos exercícios financeiros de 2001 a 2005, anos-calendário 2000 a 2004, processadas respectivamente sob os nºs 0132881, 0116705, 0066540, 0072519 (AC 2000 a 2003), sendo imune do Imposto sobre a Renda da pessoa jurídica (IRPJ) e, por extensão (§ 1º do artigo 15 da Lei nº 9.532, de 1997) da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e, contribui para o Programa de Integração Social (PIS) sobre a folha de salários."*

A recorrente afirma que as receitas objeto do auto de infração não podem ser tributadas pela Cofins, por força da imunidade aplicável a entidades beneficentes de assistência social.

Dois são os argumentos que sustentam o interesse da contribuinte, a saber:

1) Foi reconhecida pela fiscalização a imunidade em relação ao IRPJ e à CSLL, sendo implícita a extensão à Cofins;

2) A qualificação da receitas como "receitas de atividades próprias" deve se basear na sua finalidade e não na sua origem, de modo que, se as receitas forem utilizadas para a consecução das atividades de assistência social estará configurado que são receitas de atividades próprias.

Delimitada a lide, passo ao julgamento.

A Constituição Federal de 1988 disciplina a limitação ao poder de tributar:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*(...)*

***VI - instituir impostos sobre:***

***a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;***

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

(...)

§3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

(...)"

**“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:**

I) do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro.

(...)

§7º São isentas de contribuições para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

(...)"

Pela interpretação literal dos artigos supra, somente as entidades beneficentes de assistência que atendam às exigências de lei podem usufruir da imunidade para impostos, prevista no art. 150, VI, "c", da CF/1988, e da isenção constitucional<sup>2</sup> para contribuições sociais, prevista no art. 195 da CF/1988.

<sup>2</sup> Apesar de ser caso de imunidade, utilizo a palavra “isenção”, porque foi esta a utilizada pela CF, de 1988, e a qualifico como constitucional, logo, isenção constitucional.

O art. 150, inciso VI, da CF/1988, dispõe especificamente sobre impostos, logo, esta imunidade não se aplica no presente caso, em que se discute a incidência de contribuição social.

O art. 195 da CF/1988 trata de contribuições sociais, logo, há que se interpretar a norma de incidência da Cofins, à luz desta isenção constitucional.

Uma vez que o art. 14, X, da MP nº 2.158-35, de 2001, transcrito na seção precedente deste voto, norma que estabelece que estão isentas da Cofins apenas as receitas de atividades próprias, aplica-se à Cofins, mas não se aplica aos tributos incidentes sobre o lucro, IRPJ e CSLL, não procede o argumento de que o fato de se ter reconhecido que a contribuinte faz jus à imunidade do IRPJ e da CSLL é suficiente para o reconhecimento também da isenção constitucional da Cofins.

Assim como não procede alegação de que a imunidade não pode ser limitada, porque a própria carta magna, no art. 150, VI, "c", e no art. 195, §7º, estabelece que a não-incidência dos impostos e das contribuições social está condicionada ao atendimento de requisitos estabelecidos em lei.

Afastar a aplicação da MP nº 2.158-35, de 2001, sob o argumento de que extrapolou os limites constitucionais, ao condicionar a isenção constitucional da Cofins às receitas relativas às atividades próprias da entidade, ou seja, sob o argumento de sua inconstitucionalidade, afrontaria o art. 62 do Anexo II do RICARF, de 2015, e a Súmula CARF nº 2, cujo enunciado é o seguinte:

*"Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."*

O segundo ponto a ser enfrentado diz respeito a qualificação da receita como "receitas de atividades próprias".

A Autoridade Fiscal lavrou o auto de infração por entender que as receitas decorrentes de aluguéis, rendas de juros e títulos, rendas diversas patrimoniais rodoviárias, rendas eventuais diversas e descontos ativos, não são receitas próprias de hospitais. Pela linha adotada pela fiscalização, o que importa é a origem dos recursos e não sua destinação.

Na minha visão essa tese só pode ser aplicada quando suspensa a imunidade ou a isenção condicionada pelo descumprimento dos requisitos impostos pela Legislação vigente, fato que não aconteceu neste processo.

Cravada essa premissa, reproduzo voto da lavra do ex-conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça que tratou do assunto no Acórdão nº 3402-002.552, de 12 de novembro de 2014, o qual subscrevi e que espelha meu entendimento, *verbis*:

(...)

*as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos", assim consideradas as que não apresentem superávit em suas contas ou, caso o presente em determinado exercício, destinem*

*desenvolvimento dos seus objetivos sociais” e desde que atendam aos seguintes requisitos (cf. art. 12, § 2º, alíneas “a” a “e” e § 3º da Lei nº 9.532/97): 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”.*

*Da mesma forma, 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:*

*(...)*

*III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532/97;*

*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’”*

*O Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, reproduziu a isenção das atividades das referidas associações civis nos arts. 9º e 46 dispondo que:*

*“Art. 9º São contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre folha de salários as seguintes entidades (Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001. art. 13):*

*(...)*

*III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532/97;*

*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;*

*(...)*

*“Art. 46. As entidades relacionadas no art. 9º deste Decreto (Constituição Federal, art. 195, § 7º, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13, art. 14, inciso X, e art. 17):*

*I - não contribuem para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento: e*

*II - são isentas da Cofins com relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.*

*(...)*

*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 instituídas 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”. (destaque acrescido)."*

*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, assembléia 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). A par de desbordar do conceito legalmente estabelecido, a pretendida exclusão da isenção, de receitas decorrentes de Convênios e Contratos realizados com diversas empresas privadas ou não, que comprovadamente têm por objeto os serviços inseridos no mister institucional da Recorrente qual seja, de desenvolvimento e pesquisas científicas e projetos nas diversas áreas de influência, tais como Licenciamento de uso de software, implantação, suporte, atualização e manutenção de sistemas, Serviços de Testes laboratoriais, consultorias diversas, Análises, Configuração, Projetos de Gestão, Projetos de Energia Elétrica, Projetos de Segurança, Royalties e Locação de imóveis, obviamente deturpa a isenção concedida “intuitu personae” às “instituições” e “associações civis,” cuja caracterização como entidades “no profit”, já assentou a Suprema Corte, não pode traduzir uma proibição ou exclusão do exercício de qualquer outra atividade econômica ou financeira para a consecução de suas atividades institucionais (cf. decisões do STF in RTJ 38/182, 57/274, 111/694), mas muito ao revés, se traduz na condição essencial de que essas atividades (econômicas e financeiras) sejam exercidas como instrumentos à consecução de suas finalidades institucionais de interesse público, cujo adimplemento é o fim a ser alcançado pela aplicação e destinação*

*final dos recursos financeiros por ela obtidos no desempenho daquelas atividades, e comprovado pelo cumprimento das cinco condições legais retro mencionadas (cf. art. 14, incs. I e II do CTN; art. 12, § 2º, alíneas “a” a “e” e § 3º da Lei nº 9.532/97).*

*Nesse sentido enfocando receitas de patrocínio, locação e de outras atividades mercantis, tem entendido a Jurisprudência Administrativa como se pode ver das seguintes e elucidativas ementas:*

*“(…) IRPJ – RESULTADO FINANCEIRO DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS LUCRO REAL. O resultado financeiro, encontrado pela diferença entre as receitas recebidas e as despesas pagas, das entidades sem fins lucrativos não traduz o conceito de lucro real passível de tributação pelo imposto de renda, sistemática que requer a elaboração de demonstrações financeiras segundo as leis comerciais e fiscais, com reconhecimento, inclusive, da variação monetária do poder de compra da moeda (correção monetária de balanço).*

*COFINS – VERBA DE PATROCÍNIO RECEBIDA POR ASSOCIAÇÃO – NÃO INCIDÊNCIA. A parcela efetivamente recebida a título de patrocínio, por entidade sem finalidade lucrativa, não se enquadra no conceito de faturamento previsto no art. 2 da Lei Complementar 70/91, não sendo alcançada pela incidência da COFINS, ainda que não registrada na contabilidade. CSSL E ILL – (...) .Recurso provido.” (cf. Acórdão 10805885 da 8ª Câm. do 1º CC, Rec. nº 118538 , Proc. nº 10580.005882/9512, em sessão de 20/10/99, Rel. Cons. José Antônio Minatel)*

*“PIS ENTIDADES DE FINS NÃO LUCRATIVOS. As entidades de fins não lucrativos, inclusive aquelas que possuem “departamentos” sem personalidade jurídica própria, que exerçam atividades mercantis, cujos eventuais resultados positivos revertam em seu favor, não se encontram sujeitas ao recolhimento do PIS/faturamento. Recurso provido. (cf. ACÓRDÃO 20213279 da 2ª Câm. do 2º CC, Rec. nº 115047, Proc. nº 10860.001788/9908 em sessão de 19/09/2001, Rel. Cons. Eduardo da Rocha Schmidt)*

*“COFINS. LOCAÇÃO DE IMÓVEL. (...). ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. CONCEITO DE FATURAMENTO. ARTIGO 2º LC 70/91. LEI Nº 9718/98. (...). A locação de bem imóvel, realizado por pessoa jurídica que não tenha a negociação de imóveis como atividade, assim a entidade sem fins lucrativos, está fora do âmbito de incidência traçado pelo artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91. Recurso parcialmente provido”(cf. ACÓRDÃO 20309296 da 3ª Câm. do 2º CC, Rec. nº 122412, Proc. nº 10580.000823/0005, em sessão de 05/11/03, Rel. Cons. César Piantavigna)*

Forte nestes argumentos, dou provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

Processo nº 10830.004030/2005-99  
Acórdão n.º **9303-003.857**

**CSRF-T3**  
Fl. 1.611

---

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho

CÓPIA