



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11444.001128/2010-78
ACÓRDÃO	3401-014.026 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	HOSPITAL ESPÍRITA DE MARÍLIA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/11/2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÕES. PRECEDENTE VINCULANTE. ALCANCE DA RATIO DECIDENDI. DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. EFEITOS INFRINGENTES.

Verificadas omissões relevantes no acórdão embargado quanto à nulidade da decisão da DRJ, à imunidade não judicializada e à eficácia de decisão judicial transitada em julgado, os embargos devem ser acolhidos com efeitos infringentes. A ratio decidendi do precedente vinculante do STJ, o REsp nº 1.353.111/RS, transcende o setor educacional, alcançando entidades de assistência social e saúde. Jurisprudência reiterada do CARF confirma a aplicação da tese a entidades hospitalares, ainda que haja contraprestação pelos serviços. Ademais, por força da decisão transitada em julgado, nos autos do Mandado de Segurança nº2006.61.11.002830 - 5, que reconheceu o direito da embargante à isenção da COFINS, reclama a declaração de nulidade do auto de infração lavrado com base em norma infralegal já declarada ilegal. (STJ, REsp 1.353.111/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 14/10/2013 (tema repetitivo))

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em acolher os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para: (i) suprir as omissões verificadas no Acórdão nº 3401-008.463; (ii) reconhecer a eficácia da decisão judicial no MS nº 2006.61.11.002830-5, transitada em julgado; (iii) reconhecer a imunidade das receitas hospitalares objeto da autuação; e (iv) declarar a nulidade do auto de infração, com o conseqüente cancelamento integral do crédito tributário constituído.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever a controvérsia até aquele momento processual, adoto o relatório da decisão de primeira instância:

Por meio de Auto de Infração, foi exigida da contribuinte acima qualificada, a quantia de R\$488.583,82, devida a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (referente aos fatos geradores ocorridos nos períodos de apuração de janeiro de 2005 a novembro de 2008), acrescida de multa de ofício de 75% e dos juros de mora devidos à época do lançamento.

Nos termos da "Descrição dos Fatos e Enquadramentos Legais", deu-se o lançamento de ofício, em razão de que a contribuinte, entidade imune às contribuições sociais, obteve receitas que não podem ficar ao abrigo de desoneração tributária, em face de que "as receitas que compõem as bases de cálculo apuradas, não se enquadram como receitas relativas às atividades próprias, isentas, de acordo com o inciso X, do artigo 14 da Medida Provisória n °

2.158-35/2001, tendo em vista que o § 2º, do artigo 47, da IN SRF nº 247/2002, dispôs o seguinte: '§ 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.' [...] As receitas lançadas de ofício por esta fiscalização, são principalmente os valores auferidos em decorrência da prestação de serviços hospitalares, e, portanto, de caráter contraprestacional direto, além de outras receitas, conforme demonstrativos anexos [...], e que não se encontram amparadas pela isenção da COFINS" (sic).

Informa a autoridade fiscal que "observamos que a fiscalizada impetrou o Mandado de Segurança nº 2006.61.11.002830-5, perante a 2.a Vara da Justiça Federal de Marília-SP, em 23/05/2006, insurgindo -se contra o art. 47, §2.º, da IN SRF nº 247/2002, o qual restringiu o conceito do que seriam as receitas das atividades próprias da entidade, pleiteando, conforme consta em sua petição, que a segurança seja concedida objetivando reconhecer o direito da impetrante em usufruir da ISENÇÃO concedida pelo art.14, X, da MP nº 2.158 - 35/2001, inclusive em relação as receitas recebidas em caráter contraprestacional direto, afastando, assim, as restrições referidas no Instrução Normativa nº 247/2002, em relação às prestações vencidas e vincendas" (sic). Em complemento, informa que a sentença de primeiro grau foi favorável ao contribuinte e que em razão de a apelação interposta pela União Federal não ter sido ainda apreciada pelo TRF da 3.a Região, a questão remanesce pendente de decisão definitiva.

Irresignada com a exigência fiscal, a contribuinte interpôs impugnação, na qual declara, já de início (item 1, "Questão Prejudicial"), que "já antevendo que o Fisco Federal iria distorcer o conceito de receitas derivadas de atividades próprias para fins da isenção permeada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001, por meio da Instrução Normativa nº 147/2002, o impugnante impetrou Mandado de Segurança visando proteger o seu direito líquido e certo de gozar de referida isenção, sem que seja compelido às inconstitucionais e ilegais restrições impostas pelo instrumento secundário de normas sob comentário. Trata-se do mandado de Segurança que recebeu o nº 2006.61.11.002830-5. Note-se que a impetração remonta a 2006, ou seja, 4 anos antes do início da presente fiscalização." A seguir, depois de destacar os desdobramentos da ação judicial, que coincidem com as informações postas pela autoridade lançadora no relatório fiscal, pleiteia a contribuinte a suspensão do curso do processo administrativo, até o deslinde final da questão em sede jurisdicional. Entende que em razão de ter impetrado o mandado de segurança antes do procedimento de ofício, isso importaria não a desistência ao uso da via administrativa, mas sim a caracterização de que se estaria diante de uma questão prejudicial que precisaria ser primeiro dirimida definitivamente na esfera judicial, para fins de que o processo administrativo pudesse ter seu curso regular reinstaurado. Pede, portanto, a suspensão do julgamento administrativo, até a decisão judicial transitada em julgado.

Na sequência, traz a contribuinte alegações de variada ordem destinadas a, justamente, discutir a legalidade e constitucionalidade das restrições impostas pela Instrução Normativa SRF nº 247/2002 à caracterização de todas as suas receitas como receitas decorrentes de atividade própria. Na confrontação dos termos da impugnação com os da petição inicial do mandado de segurança, evidenciada fica, como a própria contribuinte também menciona, a identidade de objeto e causa de pedir nas duas instâncias. Por conta disso e em face das razões que se exporá no voto deste Acórdão, é que não se relatoriará aqui, de forma minudente, tais alegações constantes, concomitantemente, dos recursos às vias administrativa e judicial.

Em dois itens finais de sua impugnação, traz a contribuinte novas alegações, destinadas agora à contestação da imposição da multa de ofício de 75% e da exigência dos juros de mora calculados com base na taxa Selic.

No caso da multa de ofício, entende que seu percentual afronta o princípio constitucional do não confisco (artigo 150, IV, da CF). Pleiteia, portanto, o reconhecimento da inconstitucionalidade do ato legal que prevê a imposição da penalidade.

Já no que se refere à aplicação da taxa Selic, entende que tal medida afronta vários dispositivos constitucionais, dentre os quais os que positivam os princípios da legalidade tributária, da anterioridade e da indelegabilidade da competência tributária.

É o relatório.

Sobreveio decisão de primeira instância assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2005 a 30/11/2008 CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E PROCESSO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO. PREVALÊNCIA DO PROCESSO JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. DESISTÊNCIA DO RECURSO ACASO INTERPOSTO.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública com o mesmo objeto do processo administrativo fiscal implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO POR PARTE DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado,

acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

A recorrente apresentou o seu recurso voluntário em que repisa os argumentos de sua impugnação.

Houve decisão de segunda instância, o Acórdão nº 3401-008.463, ementado conforme abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/11/2008

CONCOMITÂNCIA COM A VIA JUDICIAL. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO DE MATÉRIA SUBMETIDA À APRECIÇÃO DO JUDICIÁRIO.

A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto, observada a apreciação das razões não submetidas ao crivo do judiciário.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/11/2008

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. 75%. LEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA. MULTA CONFISCATÓRIA. INCOMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULA CARF N.º 2.

É cabível, por expressa disposição legal, a aplicação da multa de 75% decorrente do lançamento de ofício quando formalizada a exigência de crédito tributário pela Administração Tributária. Durante todo o curso do processo administrativo fiscal, é defeso apreciar arguições de aspectos da constitucionalidade da lei, como conceber que a multa aplicada com base na lei seja confiscatória. A Súmula CARF n.º 2 enuncia que o Egrégio Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº4A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais. Recurso Voluntário parcialmente procedente.

Crédito tributário parcialmente mantido.

A Fazenda Nacional interpôs Embargos de Declaração forte no entendimento de que houve contradição entre os fundamentos e a parte dispositiva que assim foi registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para afastar a multa de ofício.

Admitidos os embargos, houve prolação de novo Acórdão cuja ementa reproduz-se:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/09/2008 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CONTRADIÇÃO. OBSCURIDADE. ERRO MATERIAL.

Os Embargos de Declaração prestam-se para sanar omissão, contradição ou obscuridade ou corrigir erro material.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EFEITOS INFRINGENTES.

A concessão de efeitos infringentes nos Embargos de Declaração é consequência do saneamento do vício enfrentado desde que, é claro, procedente a tese de fundo.

SUSPENSÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INEXISTÊNCIA. MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Inexistindo efeito suspensivo ao crédito tributário, pois não concedida liminar no mandado de segurança e a apelação pela União se deu com efeitos suspensivos, não cabe afastar a incidência da multa de ofício com base no art. 63 da Lei nº 9.430/96”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração, com efeitos infringentes, nos termos do voto do relator.

Outra vez irresignada, a embargante interpôs os presentes embargos de declaração que foram admitidos conforme Despacho de Admissibilidade abaixo reproduzido em sua parte conclusiva:

A Embargante alega que o acórdão embargado incorreu em três omissões: Nada se teria falado acerca de seus argumentos de defesa declinados nos tópicos 2 e, também, 4 do recurso voluntário, assim como sobre a petição constante às fls. 426/428, em que informa que o TRF da 3ª Região julgou a apelação da União, interposta em face da r. sentença proferida no Mandado de Segurança n.º 2006.61.11.002830-5, que, ao final, restou mantida pelo Tribunal.

A seguir, passamos a reproduzir excertos dos votos condutores que integram os acórdãos de recurso voluntário e de embargos:

Acórdão de Recurso Voluntário:

Preliminar

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Há preliminar de existência de processo judicial e decisão transitada em julgado, preliminar esta prejudicial à análise do mérito, em parte, motivo pelo qual passo à sua análise.

Caminhou bem a decisão da DRJ que, com base no Parecer Normativo COSIT nº 07/2014 e Portaria MF nº 341/2011, identificou haver concomitância entre o processo judicial e administrativo:

(...)O contribuinte, em suas razões recursais, trouxe o dispositivo da sentença, prolatada ainda no ano de 2006, no writ:

(...)Da leitura da autuação, verifica-se que esta se deu justamente sob a égide do §2º do art. 47 da IN SRF nº 247/2002, o qual restringiu o conceito do que seriam as receitas das atividades próprias da entidade, fundamentando-se no caráter contraprestacional das atividades desenvolvidas pela recorrente, conforme planilhas às fls. 23/26 do PAF.

Não se faz necessário que a renúncia à via administrativa se dê posteriormente ao início do procedimento de fiscalização e do processo administrativo, podendo o contribuinte previamente ajuizar demanda judicial e, mesmo assim, renunciar à esfera administrativa, a teor do que dispõe a Súmula CARF nº 1:

(...)Análise de mérito Da incompetência para pronunciamento de inconstitucionalidade de lei tributária.

Dentre as alegações do contribuinte, arguiu que este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pode afastar a aplicação de lei com fundamento em interpretação constitucional, o que é expressamente vedado pelo entendimento pacífico deste Conselho.

É o teor da Súmula CARF nº 02:

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

No mesmo sentido, o art. 62 do Regimento Interno do CARF dispõe:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Da multa de ofício em setenta e cinco por cento do valor originário do crédito inexistindo efeito suspensivo ao crédito tributário, pois não concedida liminar no mandado de segurança e a apelação pela União se deu com efeitos suspensivos,

não cabe afastar a incidência da multa de ofício com base no art. 63 da Lei nº 9.430/96. Vejamos:

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensão na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

Mutatis mutandis, não configurado o efeito confiscatório da multa em setenta e cinco por cento do valor originário do crédito, tendo em vista a disposição legal e a sua subsunção aos fatos expostos no presente processo administrativo.

Legalidade da Taxa Selic.

O Código Tributário Nacional autoriza a fixação de percentual de juros de mora diverso daquele previsto no §1º do art. 161 do mesmo diploma.

Não obstante, pacífico o entendimento jurisprudencial pela legalidade e constitucionalidade da incidência da taxa Selic, previstos no art. 39, §4º da Lei nº 9.250/95.

(...) Este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem Súmula de nº 04, versando sobre a incidência da SELIC sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal:

Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Estando o período de apuração abarcado pela vigência da Lei nº 9.250/95, impõe-se a incidência de juros moratórios pela taxa referencial SELIC.

-----Acórdão de Embargos:

2.1. Temos que a Embargada impetrou Mandado de Segurança que tinha como pedido o reconhecimento do “direito da Impetrante em usufruir da ISENÇÃO concedida pelo art. 14, X, da MP n. 2.158-35/01”.

2.2. O juízo a quo postergou a análise da liminar e concedeu a segurança em sentença nos seguintes termos:

(...)2.3. Como se nota, a sentença é silente sobre a concessão ou não da liminar. É claro que o juízo de primeiro grau concedeu apenas efeito devolutivo à sentença (a indicar sua execução imediata), entretanto, o Egrégio Regional Bandeirante garantiu efeito suspensivo da apelação em sede de Agravo de Instrumento:

(...)2.4. Assim, não houve qualquer decisão judicial no processo movido pela Embargada suspendendo o crédito tributário, bem por isto reconheceu o Conselheiro João Paulo que “inexistindo efeito suspensivo ao crédito tributário, pois não concedida liminar no mandado de segurança e a apelação pela União se deu com efeitos suspensivos, não cabe afastar a incidência da multa de ofício com base no art. 63 da Lei nº 9.430/96”.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço dos embargos de declaração para sanar contradição entre fundamentação e dispositivo de Acórdão, com prevalência do primeiro, e, conseqüentemente, conceder efeitos infringentes para negar provimento ao Recurso Voluntário.

No tópico 2 do seu recurso voluntário, a Embargante suscitou a nulidade absoluta da decisão proferida pela DRJ, sob a alegação de que se deixara de apreciar todos os pontos de defesa declinados na impugnação. Especificamente: a) a sua imunidade quanto à Cofins, de acordo com o art. 195, § 7º, da Constituição Federal, o que impediria qualquer cobrança desta contribuição (sustenta que tal matéria não seria concomitante com o objeto do Mandado de Segurança n.º. 2006.61.11.002830-5); b) a improcedência do lançamento em face da inclusão de receitas isentas na base de cálculo da Cofins, ainda que se utilizasse do conceito encartado na IN SRF n.º 247/2002; c) a inclusão, na mesma base de cálculo, de valores referentes a doações recebidas, receitas que, afirma, seriam isentas, conforme estaria disposto na IN SRF n.º 247/2002.

A questão relativa à imunidade, tratada no tópico n.º 4 do recurso voluntário, já foi mencionada no tópico 2 do mesmo recurso. A petição de fls. 426/428, por seu turno, informa que o TRF julgou a apelação interposta pela União em face da sentença proferida no Mandado de Segurança n.º 2006.61.11.002830-5 e suscita haver repercussão no deslinde dos presentes autos, “uma vez que há decisão judicial favorável ao Embargante, produzindo todos os efeitos. E, em relação a tal alegação, não houve manifestação”.

Vemos, com efeito, que, analisadas as razões de decidir do acórdão embargado, os temas indicados nos aclaratórios não foram nele enfrentados, tampouco o foram no acórdão dos embargos interpostos pela PFN, configurando, assim, as omissões suscitadas.

Diante do exposto, com base nas razões acima expostas e com fundamento no art. 65, § 3º, do Anexo II do RICARF, ACOLHO os Embargos de Declaração opostos.

O processo foi a mim redistribuído a partir de novos sorteios havidos.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Celso José Ferreira de Oliveira**, Relator

Conheço dos embargos por tempestivos e atendidos os demais requisitos legais.

No mérito, verificam-se omissões relevantes no acórdão embargado.

A alegação de nulidade da decisão da DRJ por ausência de enfrentamento de todos os fundamentos da impugnação não foi apreciada. A imunidade tributária foi suscitada exclusivamente no processo administrativo e, por não ter sido objeto do Mandado de Segurança, poderia e deveria ser analisada nesta instância.

Ademais, a sentença concessiva da segurança foi confirmada pela 4ª Turma do TRF da 3ª Região e o agravo legal interposto pela União foi improvido, restando consolidado o trânsito em julgado. A autoridade fiscal está vinculada a essa decisão judicial, a qual reconheceu a ilegalidade do art. 47, §2º, da IN SRF nº 247/2002, com base na jurisprudência do STJ (REsp 1.353.111/RS). Vejamos:

Decisão na Apelação Cível nº 0002830-07.2006.4.03.6111/SP, no Mandado de Segurança nº 2006.61.11.002830-5/SP:

[...]

Nos termos do voto do eminente Relator Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, a MP nº 2.158-35/2001 faz menção a uma série de entidades cujas atividades normais a elas inerentes também podem possuir natureza contraprestacional, ainda que sem fins lucrativos. Tal é o caso, para exemplo, das instituições de educação ou de assistência social previstas no art. 12, da Lei nº 9.532/97 e das instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis previstas no art. 15, da Lei nº 9.532/97. Em ambas as situações, não por acaso, os artigos 12 e 15 da Lei nº 9.532/97 mencionaram que a instituição deve prestar " os serviços para os quais houver sido instituída ". Identifica-se ali, portanto, na própria lei, o núcleo do que se denominou " atividades próprias ", que seriam esses mesmos serviços.

Assim, referido entendimento firmado pelo C. Superior Tribunal de Justiça, qual seja, "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", deve ser estendido também às entidades de assistência social e instituições de caráter filantrópico, uma vez que, tal como as instituições de educação, para o desenvolvimento de suas atividades próprias, auferem valores com natureza contraprestacional.

Logo, na hipótese em apreço, tratando-se a apelada de instituição sem fins lucrativos e de caráter filantrópico, cuja finalidade basilar é a prestação de

assistência médico-hospitalar e social, não há como compreender que as receitas auferidas nesta condição (verbas recebidas dos pacientes, tanto de particulares, quanto do SUS, em decorrência dos serviços atrelados à saúde) não sejam concebidas como decorrentes de " atividades próprias da entidade ", conforme exigido pela isenção estabelecida no art. 14, X, da MP nº 2.158-35/2001.

Desta feita, resta claro o direito da impetrante de usufruir da isenção da COFINS prevista no art. 14, inciso X, da MP nº 2.158-35/01, no que diz respeito a verbas recebidas dos pacientes, tanto de particulares, quanto do SUS, em decorrência dos serviços atrelados à saúde, não devendo, portanto, se submeter às regras previstas no art. 47, §2º, da IN-SRF nº 247/02, sendo flagrante sua ilicitude, nos termos acima expostos.

Portanto, a manutenção da sentença combatida é medida que se impõe.

Ante o exposto, nego seguimento à apelação, com fulcro no artigo 557, do CPC/73.

.....

.....

REsp nº 1.353.111/RS

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.

1. A questão central dos autos se refere ao exame da isenção da COFINS, contida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), relativa às entidades sem fins lucrativos, a fim de verificar se abrange as mensalidades pagas pelos alunos de instituição de ensino como contraprestação desses serviços educacionais. O presente recurso representativo da controvérsia não discute quaisquer outras receitas que não as mensalidades, não havendo que se falar em receitas decorrentes de aplicações financeiras ou decorrentes de mercadorias e serviços outros (vg. estacionamento pagos, lanchonetes, aluguel ou taxa cobrada pela utilização de salões, auditórios, quadras, campos esportivos, dependências e instalações, venda de ingressos para eventos promovidos pela entidade, receitas de formaturas, excursões etc.) prestados por essas entidades que não sejam exclusivamente os de educação.

2. O parágrafo § 2º do art. 47 da IN 247/2002 da Secretaria da Receita Federal ofende o inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35/01 ao excluir do conceito de "receitas relativas às atividades próprias das entidades", as contraprestações

pelos serviços próprios de educação, que são as mensalidades escolares recebidas de alunos.

3. Isto porque a entidade de ensino tem por finalidade precípua a prestação de serviços educacionais. Trata-se da sua razão de existir, do núcleo de suas atividades, do próprio serviço para o qual foi instituída, na expressão dos artigos 12 e 15 da Lei n.º 9.532/97. Nessa toada, 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.

4. Precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF: Processo n. 19515.002921/2006-39, Acórdão n. 203-12738, 3ª TURMA / CSRF / CARF / MF / DF, Rel. Cons. Rodrigo Cardozo Miranda, publicado em 11/03/2008; Processo n. 10580.009928/2004-61, Acórdão n. 3401-002.233, 1ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons.

Emanuel Carlos Dantas de Assis, publicado em 16/08/2013; Processo n. 10680.003343/2005-91, Acórdão n. 3201-001.457, 1ªTO / 2ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Mércia Helena Trajano D'amorim, Rel. designado Cons. Daniel Mariz Gudiño, publicado em 04/02/2014;

Processo n. 13839.001046/2005-58, Acórdão n. 3202-000.904, 2ªTO / 2ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF. Rel. Cons. Thiago Moura de Albuquerque Alves, publicado em 18/11/2013; Processo n. 10183.003953/2004-14 acórdãos 9303-01.486 e 9303-001.869, 3ª TURMA / CSRF, Rel. Cons. Nanci Gama, julgado em 30.05.2011; Processo n. 15504.019042/2010-09, Acórdão 3403-002.280, 3ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, publicado em 01/08/2013; Processo: 10384.003726/2007-75, Acórdão 3302-001.935, 2ªTO / 3ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Fabiola Cassiano Keramidas, publicado em 04/03/2013; Processo: 15504.019042/2010-09, Acórdão 3403-002.280, 3ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, julgado em 25.06.2013; Acórdão 9303-001.869, Processo: 19515.002662/2004-84, 3ª TURMA / CSRF / CARF / MF, Rel. Cons. Júlio Cesar Alves Ramos, Sessão de 07/03/2012.

5. Precedentes em sentido contrário: AgRg no REsp 476246/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 12/11/2007, p. 199; AgRg no REsp 1145172/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 29/10/2009; Processo: 15504.011242/2010-13, Acórdão 3401-002.021, 1ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Odassi Guerzoin Filho, publicado em 28/11/2012; Súmula n. 107 do CARF: "A receita da atividade própria, objeto de isenção da COFINS prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP n. 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 n. 9.532, de 1997".

6. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: 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.

7. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

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

Embora o caso julgado no STJ envolvesse entidade educacional, a *ratio decidendi* — ilegalidade da restrição à isenção da COFINS com base na natureza contraprestacional — alcança igualmente as entidades de assistência social e saúde. A jurisprudência do CARF confirma a aplicação da tese a entidades hospitalares, como nos Acórdãos nº 9303-005.772 (Fundação Felice Rosso) e nº 9303-005.487 (Fundação Itaiguapy), que expressamente estendem os efeitos da decisão do STJ às entidades que prestam serviços típicos de sua missão institucional, ainda que remunerados. Vejamos:

Acórdão nº 9303-005.772

[...]

Penso que o termo “alcança” é suficiente para afastar a tributação das receitas decorrentes das mensalidades escolares, de cunho contraprestacional (como o são as de atendimentos remunerados na área de saúde), mas não de todo e qualquer ingresso obtido pela entidade.

Tanto é que outra manifestação – desta feita do Poder Judiciário (STJ) – que vincularia estes Conselheiros (a teor do art. 62, § 2º, do mesmo RICARF), claramente diz que trata exclusivamente das mensalidades escolares (não que afaste, mas sim que, simplesmente, não versa sobre outras receitas), que é o REsp nº 1.353.111/RS, cuja ementa transcrevo parcialmente a seguir (os grifos são originais):

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543C, 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. 2.15835/ 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.

1. A questão central dos autos se refere ao exame da isenção da COFINS, contida no art. 14, X, da Medida Provisória n.

1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), relativa às entidades sem fins lucrativos, a fim de verificar se abrange as mensalidades pagas pelos alunos de instituição de ensino como contraprestação desses serviços educacionais. O presente recurso representativo da controvérsia não discute quaisquer outras receitas que não as mensalidades, não havendo que se falar em receitas decorrentes de aplicações financeiras ou decorrentes de mercadorias e serviços outros (vg. estacionamentos pagos, lanchonetes, aluguel ou taxa cobrada pela utilização de salões, auditórios, quadras, campos esportivos, dependências e instalações, venda de ingressos para eventos promovidos pela entidade, receitas de formaturas, excursões etc.) prestados por essas entidades que não sejam exclusivamente os de educação.

(...)6. Tese julgada para efeito do art. 543C, do CPC: 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.

2.15835/ 2001), sendo flagrante a ilicitude do art. 47, § 2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.

7. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Veja-se que a ementa, ao final, fala "nesta extensão". Não abrange todas as receitas auferidas pela entidade, e a Fazenda Nacional, em seu Recurso Especial, fala também em receitas de aluguéis.

A grande dúvida que se coloca é se a Súmula em questão também atinge as entidades assistenciais que prestam atendimentos na área da saúde. Penso que sim, mas exclusivamente no que tange às remunerações diretas por atendimentos médico/hospitalares, que em tudo se assemelham às mensalidades escolares. Mas há que se observar que somos vinculados às Súmulas do CARF em seus estritos termos, e, sendo assim, seria plausível "formalmente" não elastecer a sua interpretação.

.....

.....

Acórdão nº 9303-005.487

[...]

No caso em exame, o objeto da FUNDAÇÃO DE SAÚDE ITAIGUAPY é a prestação de serviços de assistência médica e de proteção e preservação da saúde humana.

Conforme art. 6º do seu Estatuto:

Art. 6º A FUNDAÇÃO tem por finalidades específicas:

I Manter e operar o Hospital Ministro Costa Cavalcanti, localizado em Foz do Iguaçu, Paraná, assegurando permanentemente o seu equilíbrio econômico-financeiro;

II Prestar à comunidade assistência médico hospitalar preventiva e curativa, em regime ambulatorial e de internamento;

III Propiciar condições para a formação, aperfeiçoamento ou especialização de pessoal da área médico sanitária, de pesquisa, biossocial e de investigação científica;

IV Prover condições para o desenvolvimento e aprimoramento das atividades hospitalares e da formação profissional de seus funcionários e colaboradores;

VI instituir outros serviços na área de educação e assistência voltadas com previa anuência do Conselho de Curadores.

Como se sabe, os recursos financeiros eventualmente auferidos em razão da realização de suas atividades próprias, ainda que se apresentem com caráter contraprestacional, não são tributados pela Cofins, A matéria já foi pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, por meio de decisão submetida à sistemática dos recursos repetitivos, assim ementada:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543C, 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. 2.15835/ 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.

[...]

Em razão desta decisão judicial e de decisões administrativas adotando o mesmo entendimento, o CARF editou a Súmula nº 107, segundo a qual "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".

Muito embora a decisão do STJ e a Súmula CARF nº 107 refiram-se a uma instituição de ensino sem fins lucrativos, aplicam-se, pelos mesmos fundamentos, a todas aquelas que prestam, de forma gratuita, serviços de assistência social em sentido amplo (abrangem a educação e a saúde), ainda que não o façam exclusivamente desta forma (ou seja, recebam pagamento pelos serviços prestados).

Ao apreciar idêntica controvérsia envolvendo a mesma contribuinte, mas com relação a períodos de apuração anteriores aos que são objeto da autuação, assim também entendeu esta mesma Turma de CSRF:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2001 COFINS. ISENÇÃO.

São consideradas como receitas oriundas de atividades próprias de entidade médico-hospitalar sem fins lucrativos, para fins da incidência da isenção da COFINS prevista no inciso X, do artigo DF CARF MF Fl. 794 6 14, da MP nº 215835/01 (que alterou a MP nº 1858/99), aquelas receitas que são oriundas da prestação de assistência médica e de proteção e preservação da saúde humana, desde que as mesmas se revertam em benefício da própria entidade, em consonância ao §3º, do artigo 12, da Lei nº 9.532/97, com redação dada pela Lei nº 9.718/98.

Recurso Especial do Procurador Negado.

(Acórdão nº 9303001.487, de 31 de maio de 2011)

Conclui-se, portanto, que o precedente qualificado do STJ (REsp 1.353.111/RS, rel. Min. Mauro Campbell Marques), embora oriundo de entidade educacional, assentou tese jurídica que transcende o setor de atuação da entidade beneficente. A controvérsia jurídica resolvida foi a ilegalidade do §2º do art. 47 da IN SRF nº 247/2002, por limitar a isenção da COFINS às receitas não contraprestacionais, contrariando o art. 14, X, da MP nº 2.158-35/2001.

A Administração Tributária está vinculada à *ratio decidendi* do referido recurso repetitivo, nos termos do art. 62, §2º, do RICARF, que impõe sua reprodução no julgamento de recursos no âmbito deste Conselho. A distinção quanto ao setor de atuação da entidade (educação ou saúde) não descaracteriza a similitude jurídica da controvérsia, nem constitui fundamento hábil para afastar a aplicação do precedente. Ou seja, ainda que o REsp 1.353.111/RS tenha julgado caso envolvendo entidade educacional, a controvérsia jurídica que fundamenta a decisão — a vedação à restrição normativa da isenção a receitas não contraprestacionais — alcança também as entidades beneficentes da área da saúde e assistência social. Como já se disse, o CARF, em diversas oportunidades, já reconheceu a **amplitude da ratio decidendi** e a sua aplicabilidade para além do setor educacional, conforme se verifica dos Acórdãos nº 9303-005.772 e nº 9303-005.487 da CSRF, por exemplo.

Assim, seja por vinculação à *ratio decidendi*, isto é, ao precedente, seja, simplesmente, em razão de decisão judicial transitada em julgado em que se reconheceu o direito da recorrente à isenção de COFINS para as receitas próprias de sua atividade, não poderia prosperar o lançamento, devendo-se declarar a sua nulidade.

Outro destino não poderia ser daqueles acessórios ao principal, isto é, a multa e os juros, que vinham sendo discutidos e mantidos em separado em razão de não haver concomitância com a ação judicial, senão seguir a sorte daquilo que lhe é principal.

Por todo exposto, voto no sentido de conhecer dos embargos de declaração para, no mérito, dar-lhes provimento, com efeitos infringentes, para: (i) suprir as omissões verificadas no Acórdão nº 3401-008.463; (ii) reconhecer a eficácia da decisão judicial no MS nº

2006.61.11.002830-5, transitada em julgado; (iii) reconhecer a imunidade das receitas hospitalares objeto da autuação; e (iv) declarar a nulidade do auto de infração, com o consequente cancelamento integral do crédito tributário constituído.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira