



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

**Processo nº** 16004.720516/2012-16  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-004.135 – 3ª Turma  
**Sessão de** 08 de junho de 2016  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** PRO SAUDE ASSOCIAÇÃO BENEFICIENTE DE ASSISTÊNCIASOCIAL

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

Exercício: 2008, 2009, 2010

COFINS. CONTRAPRESTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA EM RELAÇÃO ÀS ATIVIDADES VINCULADAS AO OBJETO SOCIAL

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

O simples fato de a entidade sem fins lucrativos exigir contraprestação das atividades vinculadas a seu objeto social não é suficiente para determinar a incidência da COFINS. A isenção alcança a determinadas receitas decorrentes do objeto social da entidade.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. A Conselheira Maria Teresa Martínez López votou pelas conclusões

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Demes Brito- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto, Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Miyiana, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Rodrigo da Costa Pôssas, Érika Costa Camargos, Júlio César Alves Ramos, Vanessa Cecconello e Maria Teresa Martínez.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Fazenda Nacional contra acórdão nº 3302-002.833, proferido pela 3º Câmara/2º Turma Ordinária, que deu provimento ao Recurso da Contribuinte reconhecendo as receitas de cunho contraprestacional, decorrentes das atividades previstas em seu estatuto social que constituem como receita própria, nos termos do art. 14, inciso X da MP nº 2.158, de 24.08.2001. Transcrevo, inicialmente, excerto do relatório da decisão de primeiro grau:

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

*Exercício: 2008, 2009, 2010*

*ANÁLISE DE INCONSTITUCIONALIDADE. ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.*

*É defeso aos julgadores administrativos analisar matéria de constitucionalidade. Aplicação da Súmula CARF nº 2: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária."*

*ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. ATIVIDADES REMUNERADAS. CONTRAPRESTAÇÃO. POSSIBILIDADE*

*É permitido às entidades sem fins lucrativos desenvolver atividades remuneradas, isto é, obter uma contraprestação por parte de seus serviços. Tal entendimento é defendido na decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos da ADI 20285 (Ação Direta de Inconstitucionalidade), que suspendeu a eficácia dos dispositivos legais que descharacterizavam, como fins lucrativos, as entidades que prestavam serviço remunerado, quais sejam: arts. 1º, 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/98.*

*COFINS. CONTRAPRESTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA EM RELAÇÃO ÀS ATIVIDADES VINCULADAS AO OBJETO SOCIAL*

*O simples fato de a entidade sem fins lucrativos exigir contraprestação das atividades vinculadas a seu objeto social não é suficiente para determinar a incidência da COFINS. A isenção alcança a todas as receitas decorrentes do objeto social da entidade.*

*Recurso Voluntário Provido.*

*Trata-se de Auto de Infração (AI), lavrado contra a Recorrente, pela fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em São José do Rio Preto-SP, em*

*virtude da falta/insuficiência de recolhimentos da COFINS referentes aos anos calendários de 2008 e 2009, no valor de R\$ 15.404.202,11 acrescidos de juros de mora de R\$ 5.547.540,48, da multa de ofício de R\$ 11.553.159,21, totalizando o crédito tributário no valor de R\$ 32.504.911,91.*

*Cientificada da autuação por AR (fl.1645) em 05/10/2012, a Recorrente apresentou a impugnação administrativa de fls. 1649, onde trouxe, os seguintes argumentos: (i) discussão da imunidade referente às Contribuições Sociais constante no art. 195, § 7º, da CF/88 das entidades benéficas de assistência social; (ii) a incidência ou não da COFINS sobre as receitas de tais instituições, (iii) aplicabilidade do artigo 55 da Lei n. 8212/91 e ilegalidade da Lei n. 9718/98, (iv) refuta ainda a aplicabilidade da Solução de Divergência nº 1 da Coordenação – Geral de Tributação e (v) traz precedentes jurisprudenciais administrativos e judiciais que lhe favorecem.*

*A Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto – SP pelo Acórdão 1440.611 – 3ª Turma da DRJRBO (fls. 1775/1782), considerou procedente o lançamento, nos seguintes termos:*

**COFINS. CONTRAPRESTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA EM RELAÇÃO ÀS ATIVIDADES VINCULADAS AO OBJETO SOCIAL**

*O simples fato de a entidade sem fins lucrativos exigir contraprestação das atividades vinculadas a seu objeto social não é suficiente para determinar a incidência da COFINS. A isenção alcança a todas as receitas decorrentes do objeto social da entidade.*

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

*Ano calendário: 2008, 2009, 2010*

**COFINS. ISENÇÃO. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.15835/2001.**

**RECEITA DA ATIVIDADE PRÓPRIA.**

*Somente as instituições de educação e de assistência social que preencham as condições e requisitos estatuídos em lei, são isentas da Cofins e exclusivamente com relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano calendário: 2008, 2009, 2010**

**ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.**

*A argüição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.*

**JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE.**

*Legal a aplicação da taxa do Selic para fixação dos juros moratórios para recolhimento do crédito tributário em atraso. Impugnação improcedente. Crédito Tributário Mantido Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário (às fls. 1790/1844), onde reiterou os termos de sua impugnação.*

Irresignada com tal decisão, a Fazenda Nacional, interpõe o presente recurso, sustentando que o acórdão recorrido diverge do posicionamento consubstanciado nos acórdãos nºs 3401-002021 e 3403-00737, requerendo, no mérito por sua reforma. Alega ainda que, as receitas que tenha cunho contraprestacional específico, tais como aquelas resultantes da prestação de serviços para terceiros, não podem ser caracterizadas como receitas próprias de entidades sem fins lucrativos e, por tal motivo, continuam à incidência da contribuição.

Regularmente intimada, a Contribuinte apresentou suas contrarrazões.

É o relatório

## Voto

Demes Brito - Conselheiro Relator

### Admissibilidade do Recurso

Antes de passar à análise das matérias recursais, faz-se necessário revisitar o exame de admissibilidade.

Inicialmente, cabe ressaltar que a admissibilidade do recurso especial de divergência está condicionada à demonstração de que outro Colegiado do CARF ou dos extintos Conselhos de Contribuintes, julgando matéria similar, tenha interpretado a mesma legislação de maneira diversa da assentada no acórdão recorrido.

Da mesma forma, se os acórdãos apontados como paradigma só demonstram divergência com relação a um dos fundamentos assentados no acórdão recorrido e o outro fundamento, por si só, é suficiente para a manutenção do *decisum*, não há como se considerar demonstrada a necessária divergência de interpretação.

Após essa breve introdução, passemos, então, ao exame de admissibilidade do Recurso Especial apresentado pelo sujeito passivo.

A Contribuinte sustenta que os paradigmas apresentados pela Recorrente não se prestam para efeitos de dissídio jurisprudencial.

Com efeito, para comprovar as divergências, a Fazenda Nacional apresentou como paradigmas respectivamente, os Acórdãos nº 3401002.021 e 3403-00.737.

Conforme informado pela Contribuinte o acórdão nº 3401002.021, não guarda relação com os fatos constantes do acórdão recorrido, qual seja, as atividades objeto da tributação referem-se ao objeto social da recorrente, daí porque devem ser considerados como "atividade própria".

Quanto ao segundo paradigma, nº 3403-00.737, foi reformado pela 3º Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (**Data da publicação da decisão 18/11/2013**).

A Contribuinte pugna pelo não conhecimento do Recurso da Fazenda Nacional por entender que os paradigmas não prestam para fins de comprovação de divergência jurisprudencial. Vejamos:

Quanto à primeira divergência suscitada, vejamos a ementa do Acórdão nº 3401002.021 parâmetro, além de fragmentos dos votos em ambos os arestos, para identificar os fatos submetidos a julgamento e os entendimentos adotados pelos colegiados:

**Acórdão nº 3401002.021:**

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

*Período de apuração: 31/01/2006 a 31/12/2007*

*IMUNIDADE. ART. 150, VI, “c”, IMPOSTOS. ART. 195, § 7º, CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.*

*A imunidade prevista na alínea “c”, do artigo 150 da Constituição Federal hospeda a proteção contra a incidência dos impostos e não das contribuições sociais. A imunidade em relação às contribuições sociais, dentre as quais se insere a Cofins, está prevista no artigo § 7º, do art. 195, da Constituição Federal.*

*INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. SERVIÇO SOCIAL AUTÔNOMO CRIADO OU AUTORIZADO POR LEI. SEBRAE. O objeto social do Sebrae indica a sua natureza de um “serviço social autônomo criado ou autorizado por lei”, não podendo ser considerado como dentre as instituições de educação e de assistência social e/ou como uma entidade benéfica de assistência social.*

*ISENÇÃO. ATIVIDADES PRÓPRIAS.*

*Somente estão isentas da Cofins as receitas decorrentes das atividades próprias da entidade, por estas entendidas as “contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais”, tal qual definição fixada no § 2º do inciso II, do art. 47 da IN SRF 247, de 21 de novembro de 2002. Leitura do disposto no artigo 14, X, c/c com o artigo 13, VI, da Medida Provisória nº 2.15835, de 24/08/2001.*

**Recurso Voluntário Negado”**

O acórdão recorrido decidiu que o contribuinte, que é uma instituição benéfica de assistência social voltada única e exclusivamente à atividade de saúde, incluída no art.13, da MP nº 2.158-35/01 (inicialmente editada sob o nº 1.858/1999), por não ter fins lucrativos, podem exercer atividades remuneradas, obtendo contraprestação por este serviço, sendo estas receitas de contraprestação, decorrentes do objeto social da entidade, consideradas

como sendo de atividade próprias e alcançadas pela isenção da Cofins contida no art.14, X, da MP nº 2.158-35/01.

Por sua vez, o acórdão paradigma nº 3401-002.021, referente a uma instituição incluída no art.13 da MP nº 2.158-35/01, entendeu que a isenção da Cofins, contida no art.14, X, da MP nº 2.158-35/01 somente se aplica às atividades próprias que alcançam as receitas 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.

Referente à segunda divergência, vejamos a ementa do Acórdão nº **3403-00.737**, paradigma, transcrita na parte pertinente ao exame, para novamente identificar os fatos submetidos a julgamento e ao entendimento adotado pelo colegiado:

**Acórdão nº 3403-00.737:**

*CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL — COFINS*

*Período de apuração: 28/02/1999 a 31/10/1999*

*FUNDAÇÃO DE DIREITO PRIVADO. COFINS. ISENÇÃO VEICULADA PELO ART. 14, DA MP 2.158-35/01. SENTIDO E ALCANCE.*

*O artigo 14, da MP nº 2.158-24/01 outorga isenção, relativamente a COFINS, as "receitas relativas às atividades próprias" de associações civis, dentre outras entidades, não se compreendendo, porém, no campo de abrangência desta regra isentiva as receitas auferidas em caráter contraprestacional, tais como as relativas ao recebimento pela prestação de serviços*

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

O acórdão paradigma, como bem se observa, trata de uma instituição contida no art.13 da MP nº 2.158-35/01, entendeu que a isenção da Cofins, contida no art.14, X, da MP nº 2.158-35/01, se aplicam às atividade próprias, que não compreendem as receitas com caráter contraprestacional, como as receitas relativas a prestação de serviços.

Contudo, no acórdão recorrido, as receitas contraprestacionais são consideradas como de atividade própria e isentas da contribuição, enquanto que nos acórdãos paradigmáticos as receitas contraprestacionais não são consideradas como sendo de atividade própria e não estão alcançadas pela isenção da contribuição.

Sobre a tese da contribuinte de que este paradigma não se presta para fins de dissídio jurisprudencial em razão de sua reforma pela 3º Câmara Superior de Recursos Fiscais, não prospera.

Da análise do fluxo processual, verifico que em **30/04/2013**, o Recurso (paradigma) estava interposto e sem decisão, a decisão ocorreu na sessão de julgamento de **04/02/2015**, publicada pela imprensa oficial em **28/08/2015**. A Fazenda Nacional interpôs o presente Recurso em **10/07/2015**, portanto, o acórdão paradigma não havia sido reformado. Regular a admissibilidade do Recurso.

Para corroborar este entendimento, o **MANUAL DE EXAME DE ADMISSIBILIDADE DE RECURSO ESPECIAL** (p.29) dispõe que: "Não serve como paradigma o acórdão que, à data de interposição do Recurso Especial, já se encontre reformado pela CSRF, ou tenha sido objeto de Embargos de Declaração acolhidos com efeitos infringentes. Caso isso ocorra, o paradigma deve ser descartado e, se for o único indicado, deve ser negado seguimento ao recurso, relativamente a esta matéria. Trata-se da aplicação do efeito substitutivo da decisão a quo (recorrida/embargada) pela decisão ad quem (nova decisão, que altera a decisão recorrida/embargada)".

No caso em espécie, o Recurso Interposto pela Fazenda Nacional não havia sido reformado na data de sua interposição. Portanto, dele conheço.

### Objeto da Lide/Mérito

Trata-se de auto de infração lavrado por falta/insuficiência de recolhimento da Cofins, relativamente às receitas com caráter contraprestacional. São serviços prestados, mediante contratos comerciais, passíveis de mediação e recebidos pela entidade, como qualquer empresa do ramo.

Ao analisar o feito por força de recurso voluntário, a Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento, por maioria de votos, cancelou o auto de infração, por considerar que as receitas retributivas integram o conceito de "receitas de atividades próprias", para fins de concessão da isenção de COFINS.

Para firmar minha convicção, verifico que o Estatuto Social da Contribuinte dedica-se exclusivamente a assistência à saúde e prestação de serviços médico-hospitalar , a assistência social por meio de asilos, creches e outras atividades sociais que ajudam a comunidade a realizar pesquisas para o aperfeiçoamento das atividades da saúde, com vistas à prevenção de doenças. Constatou ainda que,a Contribuinte é detentora dos Certificados de Entidade de Beneficência de Assistência Social ("CEBAS"), do Conselho Nacional de Assistência Social ("CNAS") do Ministério do Desenvolvimento Social e combate a fome ("MDS").

Com essas considerações, passo ao julgamento do Recurso.

Anote que a Contribuinte debate desde o piso sobre sua condição de imunidade, e toda a discussão doutrinária e jurisprudencial que alcança o § 7º do artigo 195. Trouxe questões relativas à inconstitucionalidade formal e/ou material das leis ordinárias (especificamente da MP 2.15835, art. 14, inc. X) que, ao "regulamentar" o mencionado parágrafo 7º, teriam restringido a imunidade constitucional das entidades sem fins lucrativos.

A questão sobre a constitucionalidade das normas que dispõe sobre o assunto, não podem ser analisadas neste Tribunal Administrativo, por expresso impedimento regimental. Trata- se de entendimento sumulado:

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

Com efeito, o alcance da imunidade da COFINS, em relação às receitas pagas como contraprestação a atividades prestadas pela entidade de assistência social ora Contribuinte, e utilizadas para cumprir seu objetivo assistencial. Sob o ponto de vista

infraconstitucional, tais fatos são regulados pelo art. 14, X, da MP 2.15835 e art. 46 do Decreto nº 4.524/2002, Vejamos:

*Art.14.Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1ode fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas: [...]*

**X relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.**

*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 no9.532, 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;*

*[...]*

Pois bem, o contencioso gira em torno da controvérsia de estabelecer o significado da expressão atividade própria, estabelecida no art. 14, X, da MP 2.158-35/2001.

Observa-se que, a Fiscalização, ao autuar a Contribuinte argumentou que até o dia 29/11/2009, estava sujeita ao recolhimento da COFINS sobre receitas não derivadas de suas atividades "próprias", restringiu o conceito de "atividade própria", com fundamento na IN nº 247/02. Não concordo com tal fundamento.

Por outro lado, a instância *a quo*, ao dar provimento ao Recurso, fundamentou tal divergência da seguinte forma:

*"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 2.15835/01 (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!".*

*In casu, a Recorrente é entidade voltada única e exclusivamente à atividade de saúde, o que foi comprovado por seu contrato social e pela própria fiscalização que não fez qualquer ressalva a este respeito. Registre-se que a autuação alcançou as receitas decorrentes de (a) atividades hospitalares; (b) atividades clínicas, de enfermagem; (c) de gestão hospitalar. etc. As mencionadas atividades, a meu sentir referem- se ao objeto social da*

*Recorrente, conceituando-se como receitas decorrentes da “atividade própria”.*

*Necessário mencionar que não há informação sobre o desvio da aplicação dos valores recebidos em contraprestação, no sentido de não terem sido aplicados no desenvolvimento das atividades da própria entidade”.*

Como didaticamente dispõe o art. 99 do CTN, “*o conteúdo e o alcance dos Decretos restringem- se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei*”.

No meu entender, a prestação de serviços e exploração dos bens patrimoniais para auferir receita a ser destinada a suas finalidades assistenciais constitui uma das atividades próprias da entidade beneficiante, sendo ilegal restringir o conceito de atividade própria para excluir aquelas que envolvem contraprestação direta, porquanto o art. 14, X, da MP 2.158-35/2001. Ademais, verifico que as receitas incluídas na base de cálculo da COFINS, pela fiscalização compõem a atividade própria da Contribuinte.

Neste passo, verifico que o tema já foi enfrentado por esta Câmara Superior, conforme dispõe o acórdão nº 9303003.262 (paradigma), vejamos:

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

*Período de apuração: 01/02/1999 a 31/10/1999*

*FUNDAÇÃO DE DIREITO PRIVADO. COFINS. ISENÇÃO.*

*A contraprestação não é fator fundamental para determinar a receita como própria da atividade. O importante é a análise individual da natureza jurídica*

*de cada receita para então afirmar ser ou não própria da atividade da sociedade.*

*Recurso parcialmente provido*

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto é como penso.

Demes Brito.

CÓPIA