MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**15504.725853/2012-04**
ACÓRDÃO	3102-003.446 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FUNDAÇÃO OURO BRANCO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2008

COFINS. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. RECEITAS DECORRENTES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ATIVIDADES ECONÔMICAS. INCIDÊNCIA.

A ausência de finalidade lucrativa e a vedação estatutária à distribuição de resultados não afastam, por si sós, a incidência da COFINS sobre receitas auferidas em decorrência de prestação de serviços a terceiros.

A não incidência das contribuições restringe-se aos atos próprios praticados no âmbito da relação institucional com associados ou vinculados. As receitas provenientes de atividades econômicas, ainda que revertidas integralmente à manutenção dos objetivos institucionais, configuram base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos da legislação de regência.

Recurso Voluntário negado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Joana Maria de Oliveira Guimarães (relatora) e Wilson Antônio de Souza Corrêa que davam provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Original

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa – **Redatora Designada**

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Jorge Luis Cabral, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antônio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela DRJ:

> Trata-se de auto de infração lavrado em desfavor da FUNDAÇÃO OURO BRANCO, doravante FOB, pertinente ao ano-calendário 2008 e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), fls. 02/07, no valor total de R$ 1.920.459,14 (calculado até novembro/2012).
>
> A infração considerada foi a INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS, conforme apurado em Termo de Verificação Fiscal em anexo, fls. 08/14, estando a base de cálculo especificada no demonstrativo de fl. 15.
>
> Instituída em 11/05/1990, a entidade foi registrada no Livro n° A1, fls. 74/77, sob o nº 99, do Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas da comarca de Ouro Branco-MG. É regida por Estatuto Social que define como seus objetivos:
>
> > *I - Criar, manter e custear serviços de saúde, constituído por hospitais, ambulatórios e correlatos, visando a promover, preservar, recuperar e reabilitar prioritariamente a saúde dos empregados da AÇOMINAS e de seus dependentes;*
> >
> > *II - Administrar hospitais, ambulatórios de propriedade de terceiros, e prestar outros serviços, mediante convênios;*
> >
> > *III - Criar, manter e administrar estabelecimentos de ensino, de qualquer grau, inclusive superior e técnico, mas prioritariamente o de nível profissionalizante.*

DOCUMENTO VALIDADO

Ainda de acordo com seu Estatuto, a FOB considera-se uma "pessoa jurídica de direito privado, constituída sob a forma de uma fundação sem fins lucrativos".

Declara-se como entidade isenta, conforme se comprova pelas DIPJs entregues à RFB. Da mesma forma, não há o recolhimento da COFINS sobre a totalidade de suas receitas.

Relativamente à isenção da COFINS, contribuição social inserida dentre as que financiam a seguridade social, temos a regê-la o artigo 195 da Constituição Federal, cujo § 7º estabelece a isenção das entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Em 30 de dezembro de 1991, foi editada a Lei Complementar n° 70 que instituiu a COFINS. Nela, o inc. III do art. 6º também determina que são isentas da contribuição as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Mencionada legislação foi alterada pelo art. 23, inciso II, alínea "a" da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/1.999, atual art. 93, inciso II, alínea "a" da Medida Provisória nº 2.158-35 de 24/08/2001, que revogou os incisos I e III do art. 6º da Lei Complementar 70/91, com efeitos à partir de 30 de junho de 1.999.

Demais disso, o inc. X do art. 14 da MP 1.858-6, atual inc. X do art. 14 da MP 2158-35, estabeleceu que a isenção da COFINS restringe-se às receitas oriundas das ATIVIDADES PRÓPRIAS das entidades referidas no art. 13 da mesma medida provisória, entre as quais incluem-se as fundações de direito privado.

Regulamentando os dispositivos legais acima mencionados, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 247/2002 que considera, conforme § 2º do art. 47, receitas derivadas das atividades próprias, somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento de seus objetivos sociais.

Dessa forma, somente as receitas típicas das instituições de assistência social, de educação e das fundações estão isentas da COFINS.

E como acima mencionado, as receitas albergadas pela isenção são aquelas provenientes de contribuições, doações, mensalidades e anuidades de seus associados ou mantenedores.

Dessa forma, as receitas comuns aos dos demais agentes econômicos sofrerão a incidência da contribuição, o que demonstra o caráter da equidade tributária. Se assim não fosse, se estaria beneficiando um agente econômico em detrimento de outro que pratica a mesma atividade econômica.

A FOB apresentou a sua contabilidade em meio digital, bem como um demonstrativo contendo as receitas consolidadas, detalhadas por mês e espécie.

Examinando a natureza das receitas contabilizadas, a fiscalização constatou a existência de receitas decorrentes de atividades econômicas correspondentes à

DOCUMENTO VALIDADO

contraprestação de serviços médico-hospitalares e que, portanto não são derivadas das atividades próprias da entidade.

Conforme já registrado, consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações e anuidades recebidas de seus associados ou mantenedores, contexto em que as receitas das atividades de prestação de serviços médico-hospitalares foram consideradas como sujeitas à COFINS.

A agente fazendária emitiu o Termo de Intimação solicitando à requerida que apresentasse os comprovantes os de recolhimento de COFINS, acaso existentes. Em resposta, a FOB afirmou não recolher tal contribuição, visto sua atividade ser isenta em relação à ela.

De sua parte, a fiscalização concluiu que a FOB está sujeita ao pagamento da COFINS incidente sobre as receitas auferidas pelas atividades econômicas de prestação serviços, na forma estabelecida pela legislação aplicável.

Seguindo essa trilha de entendimento, a partir dos valores informados na contabilidade e no demonstrativo apresentado pela FOB, promoveu a elaboração do "DEMONSTRATIVO DAS BASES DE CÁLCULO MENSAIS DA COFINS", Anexo 1 do TVF, nele constando as receitas auferidas e sujeitas à tributação, no ano de 2008.

Os valores tributados foram obtidos de contabilidade apresentada em meio digital, cujas cópias das contas de receitas, constantes do Razão, foram anexadas por amostragem ao processo. Também foi anexado o balancete do mês de dezembro, no qual é possível visualizar a totalidade das receitas auferidas no ano de 2008.

O procedimento fiscal foi encerrado e notificado ao representante legal da entidade em 27/11/2012, fl. 1295, tendo a impugnação sido apresentada na repartição fiscal no dia 12/12/2012, fls. 1297/1354.

A natureza fundacional da impugnante e suas atividades próprias

A requerente é uma fundação de direito privado sem fins lucrativos, estabelecida com o propósito de dar cumprimento aos objetivos previstos em seu Estatuto Social, doravante ES.

Rege-se pelo ordenamento civil, constando de seu ES o seu objetivo institucional, que é a prestação de serviços de saúde.

Quanto aos aspectos acima mencionados, a autoridade fiscal não levantou qualquer questionamento.

A natureza fundacional da impugnante deve ser considerada como premissa para fins de julgamento do presente processo. Em função dessa natureza que se enquadra na isenção da COFINS, nos termos do art. 13, VIII, c/c art. 14, inc. X, da Medida Provisório nº 2.158-35/2001.

DOCUMENTO VALIDADO

Por se tratar de fundação de direito privado sem finalidade lucrativa, ao exercer as atividades previstas em seu ES estará dando cumprimento ao seu intuito fundacional, prestando serviços com natureza assistencial, com o objetivo de suprir a insuficiência do serviço público de saúde em Ouro Branco/MG, cidade com apenas um hospital público, cuja estrutura não atende à demanda da população local.

Nem se diga que o fato de constar em seus objetivos sociais a finalidade de promover, preservar, recuperar e reabilitar prioritariamente a saúde dos empregados da GERDAU AÇOMINAS e de seus dependentes descaracterizaria a sua natureza fundacional: o atendimento ao referido público é apenas prioritário, não exclusivo; o atendimento é feito também à comunidade em percentual até superior ao atendimento prioritário; e ainda que assim não fosse, tal atendimento "prioritário" não afasta a natureza fundacional sem finalidade lucrativa.

Mesmo que o atendimento fosse exclusivo aos empregados da GERDAU AÇOMINAS, o que não é o caso, ainda assim não estaria afastada a natureza fundacional da impugnante, condicionada exclusivamente ao fato de não possuir finalidade lucrativa, o que é inequívoco.

O Ministério Público de Minas Gerais jamais levantou dúvidas sobre o intuito fundacional da requerente. Inclusive autorizou alteração estatutária possibilitando a criação de filiais para a prestação de suas atividades em outras localidades.

Fosse o caso de se tratar de receitas impróprias – decorrentes de atividades também impróprias –a FOB estaria violando as disposições do Código Civil, desviando-se da finalidade para a qual foi instituída, o que de forma definitiva não é o caso.

A ausência de objetivo de lucro é que determina a impossibilidade da incidência da COFINS sobre receitas próprias da impugnante, decorrentes de atividades contempladas em seus objetivos institucionais.

Não é demais ressaltar ser a FOB instituição declarada de utilidade pública federal por Decreto de 27/02/1992, estando com a documentação referente a tal condição perfeitamente em dia.

A natureza das receitas auferidas pela impugnante

Esclarecida a natureza fundacional e sem finalidade lucrativa, percebe-se que a controvérsia reside tão somente na natureza das receitas auferidas.

Neste ponto, cumpre esclarecer o equívoco incorrido pela fiscalização ao enquadrar as receitas tributadas como impróprias, decorrentes de atividades igualmente impróprias da impugnante.

Na realidade, as receitas consideradas na autuação são todas decorrentes de atividades previstas no ES da entidade, próprias do seu intuito fundacional.

DOCUMENTO VALIDADO

Até porque, por se tratar de fundação de direito privado, segundo determinado pela legislação civil o seu ES deverá prever as fontes de receitas, que podem ser públicas ou privadas, podendo se originar ainda da prestação de serviços.

Ao tratar do patrimônio necessário à manutenção de seu objetivo institucional, o art. 21 do ES prevê que ele será constituído, dentre outros, pelas rendas que aufira em decorrência da prestação de serviços a terceiros ou da administração de estabelecimentos hospitalares, de ensino ou outros sob sua responsabilidade.

Tributar referidos recursos significa onerar e limitar a capacidade de automanutenção da entidade, contrariando o intuito da norma isentiva em comento.

A FOB, por determinação de seu ES, não distribui dividendos, nem qualquer parcela de seu patrimônio a título de lucros ou participação nos resultados. Eventual superavit será aplicado em sua integralidade em seus objetivos institucionais. Este é o ponto central da caracterização de sua finalidade não lucrativa.

O fato de ser uma entidade sem fim lucrativo não foi questionado em momento algum pela fiscalização.

Não havendo questionamento acerca da natureza fundacional e da não distribuição de lucros, inexistirá dúvida de que as receitas autuadas são decorrentes de atividades próprias, direcionadas objetivos sociais.

Da improcedência do auto de infração

a) A Instrução Normativa nº 247/2002 não tem competência para restringir a aplicação da isenção às receitas de natureza não contraprestacional, já que tal restrição não foi prevista pela norma isentiva (MP nº 2.158-35/2001)

Consta do TVF inexistir direito à isenção em razão de as receitas tributadas serem decorrentes de "atividades não próprias", tendo em vista o disposto no § 2º do art. 47 da acima referida norma, que admite como receitas oriundas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas em lei, tendo sido excluídas do campo da isenção as receitas de caráter contraprestacional, obtidas em razão da prestação de serviços.

Contudo, tal entendimento está fundamentado em dispositivo normativo absolutamente ilegal, conforme será a seguir demonstrado.

A IN em questão fora editada com o fim de regulamentar a norma que instituiu a isenção da COFINS para as fundações de direito privado, tendo se valido do § 2º do art. 47 para "conceituar" o que são atividades próprias das entidades alcançadas com o benefício fiscal.

Ocorre que conforme entendido pela FOB - como também pela doutrina especializada e pela jurisprudência judicial e administrativa consolidada no CARF - a RFB não detinha legitimidade para regulamentar a matéria em análise: seja pela

DOCUMENTO VALIDADO

absoluta falta de previsão legal; ou seja em razão de tê-la restringido com uma "conceituação" que se afasta de qualquer critério tecnicamente aceitável.

A regulamentação contida na referida IN incorreu em afronta ao princípio da legalidade.

A isenção é tecnicamente definida como exclusão do crédito tributário (arts. 176 a 179, CTN).

Nos apontados dispositivos o legislador estabeleceu que a isenção "é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração".

Pelo princípio da legalidade (art. 150, I, CF), é vedado instituir ou aumentar tributo sem lei que assim estabeleça, assim como estabelecer e reger, sem lei, hipóteses de exclusão de créditos tributários, dentre elas, a isenção.

O que a RFB acabou por fazer foi justamente agredir tal princípio, marcando as disposições contidas na IN SRF nº 247/2002 de flagrante inconstitucionalidade.

Em primeiro lugar, porque a norma isentiva não dispôs sobre a necessidade de sua regulamentação, em vista do que faltou legitimidade à SRF para dessa maneira proceder.

Em segundo lugar, o Executivo Federal foi muito além do que lhe seria permitido fazer, dado que restringiu o conceito de atividades próprias de uma maneira que somente a lei poderia fazer.

Como atividades próprias são aquelas previstas no ES, nada havia para se regulamentar.

O significado da expressão "atividades próprias" deve ser entendido como a soma de ações, atribuições, encargos e serviços desempenhados por determinada pessoa e que lhe sejam peculiares.

Tem-se a este respeito o disposto em julgado do CARF, firmado no processo 19515.002662/2004-84, que afastou a aplicação da IN 247/2002 e declarou que a fundação de direito privado era isenta da COFINS.

Prevalecer o equivocado entendimento de que serviços médicos estão fora do objeto social da impugnante, uma fundação de direito privado, será o mesmo que imputar à FOB a violação de disposições do Código Civil por desvio de finalidade, o que definitivamente não é o caso.

As fundações não são criadas para receber contribuições, doações, anuidades ou mensalidades. Na verdade, são instituídas para desenvolver atividades descritas em seu ES. Atividades essas que podem ser custeadas por meio de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades, podendo, ainda, decorrerem de algum tipo de contraprestação, entendimento esse que é perfeitamente aceito pela jurisprudência nacional (ADI-MC 1802/DF, de 13/02/2004).

DOCUMENTO VALIDADO

Não há, pois, outra conclusão a se chegar senão a de ser equivocada a suposta regulamentação levada a efeito pela IN SRF nº 247/2002, conduta pautada no afã do Poder Público de inviabilizar a isenção das fundações de direito privado. Nela se criou uma conceituação para o termo "atividades próprias" que se distanciou de seu verdadeiro significado semântico.

No sentido da ilegalidade e da inconstitucionalidade da IN SRF nº 247/2002, os ensinamentos dos doutrinadores Paulo de Barros Carvalho, Roque Antônio Carrazza, José Antônio Minatel e Sacha Calmon Navarro Coelho.

Como demonstrado, a única condição para o gozo da isenção é que os recursos obtidos com a prestação dos serviços sejam direcionados à consecução dos objetivos para os quais a fundação fora criada, conforme previsto em seu ES e, principalmente, que não tenha finalidade lucrativa, condicionantes que se encontram atendidas pela impugnante.

Importante notar que o art. 15 da Lei nº 9.532/1997 vincula o reconhecimento da isenção da COFINS ao preenchimento dos requisitos para idêntica isenção para o IRPJ e a CSLL, relativamente à associações civis, dentre elas as de caráter científico.

Fazendo-se a interligação lógica entre referido dispositivo e o art. 13 da MP nº 2.158-35/2001, duas conclusões se fazem possíveis:

• são isentas da COFINS as "receitas relativas às atividades próprias" das instituições fundacionais que também forem merecedoras da isenção para o IRPJ e a CSLL; e

• são consideradas "receitas relativas às atividades próprias" dessas entidades todos os ingressos provenientes dos "serviços para quais houverem sido instituídos", desde que "os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam sem fins lucrativos".

No presente caso, seja pela primeira ou pela segunda vertente a realidade é uma só: trata-se de entidade isenta da COFINS relativamente às receitas relativas às suas atividades próprias, assim compreendidas aquelas para as quais fora instituída, elencadas em seu ES, efetivamente prestadas ao grupo de pessoas a que se destina, sem finalidade lucrativa.

Nem mesmo o art. 111, CTN, se presta para respaldar a normatização contida na IN SRF nº 247/2002. Nesse sentido, a doutrina de Luciano Amaro.

b) A jurisprudência do CARF e dos Tribunais Judiciais confirma o entendimento da impugnante

As razões acima apresentadas são corroboradas por julgados administrativos e judiciais, como se passará a expor.

No contexto da CSRF, merece destaque o Acórdão nº 930301.486, de 31/05/2011.

DOCUMENTO VALIDADO

Consta do voto da Conselheira Relatora ser evidente que "as atividades próprias, a que o inc. X, do artigo 14, da MP 2.158-35/01, faz referência, se referem àquelas atividades que a entidade sem fins lucrativos foi constituída para exercer".

Deve também ser mencionado o entendimento adotado pela CSRF no Recurso Especial apresentado no processo nº 19515.002662/2004-84, cuja ementa é também esclarecedora quanto às receitas próprias, sobre as quais se aplica a isenção, assim se compreendendo como aquelas decorrentes do serviço prestado pela entidade sem fins lucrativos.

O posicionamento do Poder Judiciário também vai ao encontro ao direito defendido pela impugnante. Nesse sentido, diversos julgados pela defendente apresentados.

Da natureza confiscatória da multa de ofício aplicada

Na remota hipótese da manutenção do lançamento contestado, deverá ser revisto o percentual de 75% da multa de ofício pela fiscalização cominada.

Isso deverá se dar pelo fato de a penalidade pecuniária extrapolar o limite do razoável e violar o princípio do não confisco, previsto no art. 150, inc. IV, CF, conforme se passa a expor.

a) Conformação dos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco em matéria de fixação de multas tributárias

O caráter não abusivo da tributação tem sido reiteradamente defendido e consagrado pelos órgãos aplicadores das normas tributárias, especialmente pelas mais elevadas cortes de julgamento do Poder Judiciário.

É o que noticia o renomado tributarista Leandro Pausen em sua consagrada obra Direito Tributário, ao tecer comentários sobre o dispositivo contido no inc. IV do art. 150 da CF, a estabelecer a vedação da utilização da tributação com efeito de confisco o que, segundo demonstrado, encontra aplicabilidade em relação às multas moratórias.

O STF tem sido palco de grandes discussões acerca da aplicação de tal princípio às multas sancionatórias ou punitivas aplicadas pela Administração Tributária, sempre com vistas à consagração dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade como balizadores da atuação estatal, no seu exercício do poder de tributar.

Restou estabelecido pela Suprema Corte que o exercício do poder de tributar não pode e nem deve chegar ao desmedido, a ponto de destruir o contribuinte. Foi como decidiu o Ministro Orozimbo Nonato no Recurso Extraordinário nº 18.331/SP, julgado em 21/09/1951.

Tal tendência se consolidou ao longo do tempo, como verificado no âmbito dos Recursos Extraordinários RE 492.842/RN (Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ de 28/09/2006), RE 91.709/MG (Rel. Min. Moreira Alves) e RE 81.550/MG (Rel. Min. Xavier de Albuquerque, Dj de 11/06/1975).

DOCUMENTO VALIDADO

Nos acima mencionados julgados o STF analisou multas estabelecidas em leis em percentual de 50% ou superior, e, à luz da aplicação da razoabilidade e da proporcionalidade, fez prevalecer o entendimento de que se tratam de penalidades que ultrapassaram o limite do poder de tributar assegurado ao Estado, implicando, pois, em ofensa aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Conforme decidido pelo Min. Joaquim Barbosa em um dos julgados acima citados, existe a possibilidade/necessidade de redução das multas aplicadas em 75% para 20% ou 30%, de modo a se evitar a violação aos princípios da capacidade contributiva e do não confisco.

Como a multa de ofício aplicada no percentual de 75% atenta contra os acima citados princípios, deve ser revista por este órgão julgador.

b) Necessária atenção ao princípio da boa-fé na relação contribuinte-Estado

Além de se atentar para a aplicação do princípio do não confisco e dos primados da proporcionalidade e razoabilidade, no sentido da orientação do STF, deve-se atentar, também, ao princípio da boa-fé, que deve nortear a relação contribuinte-Estado no presente cenário de Estado Democrático de Direito.

Nessa direção, a lição dos doutrinadores Sacha Calmon Navarro Coelho e Valter Lobato.

No caso em julgamento a contestante sempre pautou seu comportamento na legislação aplicável, sempre agiu de boa-fé no cumprimento da legislação tributária caso em que, ainda que se admita a procedência do lançamento, caberá aos julgadores assegurar a legitimidade do crédito tributário eventualmente mantido, reduzindo a multa aplicada do percentual de 75% para o percentual de 20%.

Da impossibilidade de incidência de juros sobre a multa aplicada, caso venha a ser mantida

Na remota possibilidade de ser mantido o presente lançamento, a penalidade pecuniária não poderá se submeter à incidência de juros de mora, conforme a seguir se passa a expor.

a) A função jurídica dos juros de mora em matéria tributária

Os juros moratórios são sanção de natureza tipicamente civil, possuindo a função de indenizar (ressarcir, compensar, reparar) o dano emergente de um ilícito (inadimplemento). No direito tributário tornam-se exigíveis a partir do primeiro dia seguinte ao prazo de vencimento.

São calculados sobre o valor do tributo devido e não pago. Pela sua natureza ressarcitória, visam simplesmente indenizar o Estado pelo prejuízo sofrido com o não recebimento do numerário no prazo legal.

DOCUMENTO VALIDADO

Diferentemente disso, as multas fiscais são previstas em valores fixos, ou, quando estabelecidas proporcionalmente ao tempo decorrido, obrigatoriamente deverão prever um teto máximo, sob pena de evidenciar seu caráter confiscatório, vedado pelo texto constitucional (ADI nº 551/RJ e RE nº 91.707/MG).

b) Análise teórico-jurídica da cobrança das multas fiscais e dos juros de mora

As multas de mora e de ofício podem ser impostas conjuntamente com a cobrança dos juros de mora, tendo em vista a peculiar e distinta natureza jurídica das respectivas sanções legais.

A função das multas fiscais é de caráter punitivo pelo simples fato do descumprimento de uma norma impositiva, que no caso é o não pagamento do tributo.

Já a função dos juros de mora é de caráter indenizatório e visa compensar os danos decorrentes da demora do contribuinte no recolhimento do tributo.

Por outro lado, é ilegítima a cobrança conjunta de multa isolada e juros de mora, na medida em que a multa isolada não deflui do descumprimento de uma norma impositiva de pagar tributo, mas sim do descumprimento de uma norma impositiva de fazer ou não fazer determinada conduta fiscal (obrigação acessória), destituída de valor patrimonial.

Somente se pode falar de dano patrimonial na aplicação de juros de mora como indenização quando estiver presente a falta de pagamento de tributo.

À luz da boa técnica jurídica é ilegítima a incidência de juros de mora sobre multas fiscais de qualquer modalidade.

Perante a Teoria Geral do Direito, é de causar espécie a tese fiscalizatória da incidência de juros moratórios sobre as multas fiscais, levando a uma incoerência teórico-jurídica na esteira de pensamento de dois absurdos jurídicos:

- a norma sancionadora (juros de mora) concebida para incidir pela infração à norma impositiva (pagar tributos) passaria a incidir também sobre a sanção originada de outra norma sancionadora (multa fiscal), como que metamorfoseando esta sanção numa norma impositiva (pagar tributos);

- indenização de um patrimônio (estatal) que não foi lesado caracteriza enriquecimento sem causa do Estado, o que é vedado por lei.

O escopo visado pela multa fiscal não está em carrear recursos aos cofres públicos, mas em impor ao transgressor uma pena, uma sanção, um castigo que seja o recíproco jurídico da sua conduta ilícita.

No caso, a vantagem econômica não possui índole ressarcitória, o que diz respeito a característica específica dos juros moratórios.

Se o patrimônio público não sofre qualquer prejuízo pelo eventual pagamento da multa fiscal, não há que se falar na incidência de juros de mora sobre referida penalidade. Nesse caso, os juros de mora não seriam verdadeiramente juros de

DOCUMENTO VALIDADO

mora, seriam sim um "acréscimo" ao qual se teria que atribuir a mesma natureza punitiva da multa fiscal.

c) A interpretação "econômica" dos juros de mora à taxa SELIC Podem os defensores do fiscalismo argumentar que ao se valer de seu direito de defesa o contribuinte seria beneficiado com a prorrogação do pagamento da multa fiscal no tempo em que durar a discussão administrativa.

Para a manutenção do valor real da multa existe a correção monetária, cuja função é atualizar o poder de compra da moeda ao ambiente inflacionário, não alterando o valor nominal do débito em discussão.

E nem se diga que os juros de mora seriam equivalentes à taxa SELIC, como índice de correção monetária e de juros de mora.

Como já afirmado, os juros de mora visam indenizar o Estado pela falta de disponibilidade dos recursos, no tempo esperado, enquanto a correção monetária tem por propósito neutralizar os efeitos deletérios da inflação.

Exigir os juros de mora como se correção monetária fosse tem o mesmo significado de adaptar o conteúdo da lei, que ao seu arbítrio acha imperfeita, à necessidade prática do caso concreto, em autêntica e ilegítima função antecipatória da atividade legislativa.

d) O direito posto no Código Tributário Nacional

Os juros de mora são tratados no art. 161 do CTN, dispositivo que admite expressamente a cobrança conjunta das multas fiscais (com caráter punitivo) e dos juros de mora (de caráter indenizatório).

Como adiante se verá, a redação do acima referido dispositivo dá espaço para muito embate entre as posições do fisco e do contribuinte.

O núcleo da polêmica está em se delimitar se na cláusula "crédito não integralmente pago" a expressão "crédito" pode englobar tanto o "crédito dos tributos" quanto o "crédito das multas fiscais".

Em síntese, a indagação a ser respondida é se as multas fiscais integram ou não o "crédito" a que se refere o art. 161, CTN.

Para tanto, necessário lembrar que em conformidade com o art. 139, CTN, "o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta".

Este último dispositivo, por sua vez, está enlaçado aos termos do art. 113 e §§ do CTN, que trata da obrigação principal (pagamento do tributo ou penalidade pecuniária) e da obrigação acessória (fazer ou deixar de fazer, prestações positivas ou negativas exigidas pela legislação).

Após apresentar a definição de tributo estabelecida pelo art. 3º, CTN, e voltar a chamar a atenção para o art. 113, CTN, a defendente concluiu que ao estabelecer o CTN dois tipos de obrigação principal com natureza distinta uma da outra, por

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

evidente lógica jurídica que os "créditos" derivados de uma e outra obrigação principal são também distintos.

Assim, com amparo na doutrina de Luciano Amaro, Paulo de Barros Carvalho e de Sacha Calmon Navarro Coelho, concluiu que a expressão "crédito" inserida no dicção do art. 161, CTN, somente poderá corresponder à obrigação principal de pagar tributos ("crédito de tributos"), não abrangendo a obrigação principal de pagar penalidades pecuniárias ("crédito das multas fiscais").

Apresentou, ademais, ementa de julgado do CARF, formulada no sentido da exoneração da cobrança dos juros sobre a multa de ofício pela fiscalização aplicada.

Dos pedidos A defendente requereu a improcedência do auto de infração em vista do preenchimento dos requisitos necessários para a aplicação da isenção prevista no art. 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 Alternativamente, na remota hipótese de ser mantido o lançamento, que seja reduzida a multa de ofício para o percentual de 20%%, bem como para que seja afastada a aplicação dos juros sobre o percentual mantido.

Informe-se, ainda, o fato de a impugnação se encontrar instruída com as cópias dos seguintes julgados:

• Acórdão CSRF nº 9303-01.486, de 31/05/2011, fls. 1377/1380;

• Acórdão CARF nº 204-03.016, de 12/02/2008, fls. 1381/1392;

• Acórdão CSRF nº 9303-01.869, de 06/03/2012, fls. 1394/1408;

• Acórdão CARF nº 202-17.080, de 14/11/2007, fls. 1409/1423; e Acórdão CARF nº 3102-01.326, de 24/01/2012, fls. 1429/1451.

É o que se tem a relatar.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE), por meio do Acórdão nº 08-46.046, de 08 de março de 2019, julgou improcedente a impugnação apresentada pela Recorrente, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2008

ISENÇÃO. RECEITA DA ATIVIDADE PRÓPRIA.

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

RECEITA DE ATIVIDADE PRÓPRIA. DEFINIÇÃO.

A receita da atividade própria de uma entidade é composta pelas doações, contribuições, mensalidades e anuidades recebidas de associados, mantenedores

e colaboradores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao custeio e manutenção das suas atividades sem fins lucrativos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

Os Órgãos Julgadores inseridos no organograma funcional da Administração Pública Federal não possuem competência para apreciar temáticas voltadas para a inconstitucionalidade de lei, prerrogativa estabelecida pela Constituição Federal, de maneira exclusiva, para os membros do Poder Judiciário.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO APLICADA.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Inteligência da Súmula CARF nº 109.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO. NÃO VINCULAÇÃO.

As referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos ou judiciais ou em manifestações da doutrina especializada não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário, trazendo, em apertada síntese, os seguintes pontos para defender a reforma da decisão:

- A Instrução Normativa nº 247/2002 não tem competência para restringir a aplicação da isenção às receitas de natureza não contraprestacional, já que tal restrição não foi prevista pela norma isentiva (MP nº 2.158-35/01);

- A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dos Tribunais Judiciais é pacífica a respeito da matéria, confirmando o entendimento da Recorrente;

- Esclarece que ela própria já obteve, no CARF, o reconhecimento do direito à isenção da COFINS sobre as receitas oriundas de atividades que lhe são próprias, sendo considerado irrelevante o seu caráter contraprestacional (Acórdão 9303-005.045 – CSRF);

- O CARF editou a Súmula nº 107, segunda a qual as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos são consideradas receitas próprias dessas entidades, fazendo elas jus à isenção da COFINS prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP nº 2.158-35, de 2001. Inobstante se refira diretamente às entidades educacionais, a súmula em tela deixa clara a interpretação que deve ser dada à norma, exatamente no sentido de que deve se considerar como receitas decorrentes de

DOCUMENTO VALIDADO

atividades próprias aquelas que estejam em consonância com os objetivos sociais para os quais a entidade fora criada, conforme o seu Estatuto Social.

- No sentido de reconhecer aplicável a isenção da COFINS, prevista no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), sobre as receitas decorrentes de atividades próprias das entidades sem fins lucrativos e da ilegalidade da IN nº 247/2002 da Secretaria da Receita Federal, pronunciou-se o Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do recurso especial nº 1353111/ RS, pela sistemática dos recursos repetitivos.

- Ao final, requer seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário a fim de que, reformada a decisão de primeira instância, seja julgado improcedente o Auto de Infração, tendo em vista a existência/preenchimento dos requisitos para aplicação da isenção, nos termos do art. 14, X, da MP nº 2.158-35/2001.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Inicialmente, cumpre esclarecer que a natureza fundacional e de assistência social da Recorrente, fundação de direito privado sem fins lucrativos, não é ponto controvertido nos autos, assim como que as receitas das Recorrente decorrem de atividades previstas no seu Estatuto Social.

Cinge-se a controvérsia quanto ao enquadramento das receitas decorrentes de prestação de serviços médico-hospitalares auferidas pela Recorrente no conceito de receitas decorrentes de suas atividades próprias.

Sobre o tema, transcrevo o art. 14, X, da MP nº 2.158-35/2001, o qual estabeleceu a isenção das receitas de entidades sem fins lucrativos relativas as suas atividades próprias:

> Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:
>
> IV - Instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei no 9.532, de 1997;
>
> Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:
>
> X - Relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

DOCUMENTO VALIDADO

Tanto a fiscalização como o acórdão recorrido entenderam que as receitas decorrentes de prestação de serviços médico-hospitalares não podem ser consideradas como receitas derivadas das "atividades próprias" da Recorrente e, portanto, em relação a elas, incidiria a COFINS.

O acórdão recorrido faz alusão ao §2º do art. 47 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, ao estabelecer que "*consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais*."

E, em sequência, conclui que "*tendo em vista da restrição estabelecida pelo § 2º do art. 47 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002, norma infralegal com efeito vinculante em relação a este órgão julgador de primeira instância, não há como se expurgar da tributação as receitas derivadas de atividades econômicas na prestação de serviços médico-hospitalares pela FOB, na forma como foi imputada pela autoridade fiscalizadora.*"

Por sua vez, a Recorrente defende que a Instrução Normativa nº 247/2002 não tem competência para restringir a aplicação da isenção às receitas de natureza não contraprestacional, já que tal restrição não foi prevista pela norma isentiva (MP nº 2.158-35/01), alegando ainda que a jurisprudência do CARF e dos Tribunais Judiciais é pacífica a respeito da matéria, confirmando o entendimento da Recorrente.

Entendo que assiste razão à Recorrente.

Considerando a importante função social desenvolvida pelas instituições sem fins lucrativos indicadas no art. 13, IV, da MP nº 2.158-35/2001, entendo que a isenção prevista no seu art. 14, inciso X, abrange todas as receitas auferidas pelas entidades decorrentes da consecução de seus objetivos estatutários, devendo ser afastadas as restrições previstas no §2º, do art. 47 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002, que, de forma ilegítima, limitou o âmbito de aplicação do disposto no art. 14, inciso X, da MP nº 2.158-35/2001.

A ilegalidade da referida Instrução Normativa já foi reconhecida pelo STJ, pela sistemática dos recursos repetitivos (Tema 624), na ocasião do julgamento do 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),

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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.

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 n° 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 Damorim, 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;

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> Acórdão 9303-001.869, Processo: 19515.002662/2004-84, 3ª TURMA / CSRF / CARF / MF, Rel. Cons. Julio 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, da 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.)

Inobstante a discussão girasse em torno da possibilidade de se enquadrar as mensalidades pagas pelos alunos de instituição de ensino no conceito receitas relativas às atividades próprias das entidades, o STJ analisou expressamente o conteúdo do art. 47, §2º, da IN/SRF nº 247/2002:

> Desse modo, não resta dúvida alguma que o conceito extraível da expressão "atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13", contida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), é bem mais amplo que o conceito estabelecido no art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002 (...)

Como trazido no Recurso Voluntário, em outro processo da própria Recorrente, o CARF reconheceu o direito à isenção da COFINS sobre as receitas oriundas das atividades desenvolvidas em consonância com os objetivos sociais para os quais foi criada e conforme estabelecido no seu Estatuto Social, sendo irrelevante o caráter contraprestacional, conforme se depreende da leitura do Acórdão nº 9303-005.045, assim ementado:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**
>
> Período de apuração: 31/01/2000 a 31/12/2002
>
> COFINS. ISENÇÃO. MP 2.158/2001 ART 14. CONCEITO DE RECEITAS PRÓPRIAS.

> Nos termos do art. 14 da MP 2.158/2001, são isentas da COFINS as receitas "relativas às atividades próprias das entidades" enumeradas no art. 13, entre as quais se incluem as instituições de assistência social e as associações sem fins lucrativos. São próprias, nesse sentido, as atividades alcançadas pelo estatuto social da entidade.
>
> (Processo nº 10680.017106/2005-15; Acórdão nº 9303-005.045; Recurso Especial do Procurador; Recorrente Fazenda Nacional e Interessado Fundação Ouro Branco; Relator Conselheiro Júlio César Alves Ramos; sessão de 12/04/2017)

No mesmo sentido:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**
>
> Período de apuração: 01/01/2005 a 30/09/2009
>
> FUNDAÇÃO. RECEITAS DE ATIVIDADES PRÓPRIAS. ISENÇÃO.
>
> **As receitas decorrentes de atividades próprias de fundação de direito privado, conforme estabelecido no seu Estatuto Social, em consonância com os objetivos sociais para os quais foi criada, estão isentas da COFINS, sendo irrelevante o caráter contraprestacional, nos termos do artigo 14, inciso X da Medida Provisória nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001.**
>
> REGIMENTO INTERNO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. DECISÃO DEFINITIVA STF E STJ. ART. 62, §2º DO RICARF.
>
> Segundo o art. 62, §2º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com redação dada pela Portaria MF nº 152/2016, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543B e 543C do Código de Processo Civil de 1973 (ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 Código de Processo Civil) devem ser reproduzidas nº julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho.
>
> STJ. ISENÇÃO DE COFINS. RECEITAS DE ATIVIDADES PRÓPRIAS.
>
> No sentido de reconhecer aplicável a isenção da COFINS, prevista no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.15835/ 2001), sobre as receitas decorrentes de atividades próprias das entidades sem fins lucrativos e da ilegalidade da IN nº 247/2002 da Secretaria da Receita Federal, pronunciou-se o Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do recurso especial nº 1353111 / RS, pela sistemática dos recursos repetitivos.
>
> Recurso Especial da Contribuinte Provido.
>
> (Processo nº 19515.005834/2009-86; Acórdão nº 9303-003.813; Relatora Conselheira Vanessa Marini Cecconello; sessão de 26/04/2016) (grifei)

Diante de todo o acima exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário.

DOCUMENTO VALIDADO

Conclusão

Pelo exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães

VOTO VENCEDOR

Sabrina Coutinho Barbosa, redatora designada.

Em que pese o entendimento externado pela i. Relatora, a quem consigno elevada consideração, peço vênia para divergir.

Sem delongas, a recorrente sustenta que a ausência de finalidade lucrativa ensejaria a isenção da COFINS sobre as receitas decorrentes dos serviços por ela prestados, com fundamento no artigo 13 da MP nº 2.158-35/01. Defende que a natureza contraprestacional da receita seria irrelevante, desde que vinculada às "atividades próprias" da instituição.

A i. Relatora acolheu a tese recursal, adotando como premissa a relevância da função social desempenhada por entidades sem fins lucrativos, mencionando, inclusive, precedente favorável a recorrente (Acórdão nº 9303-005.045).

Com as devidas vênias, divirjo.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.141.667/RS, sob o rito dos recursos repetitivos, firmou entendimento no sentido de que não incidem PIS e COFINS sobre os atos próprios das cooperativas. A matéria também é objeto do Tema 536 do Supremo Tribunal Federal, que discute a incidência de COFINS, PIS e CSLL sobre o produto de ato cooperado, submetida à sistemática da repercussão geral. Em ambas as discussões, o ponto central reside na distinção entre atos praticados com associados e aqueles realizados com terceiros.

A orientação consolidada tem sido no sentido de reconhecer a não incidência das contribuições sobre atos próprios, preservando-se, contudo, a tributação nas hipóteses de relações com terceiros, observadas as deduções legais previstas na Lei nº 9.718/98.

Entendo que a mesma ratio pode ser aplicada ao presente caso: os atos praticados no âmbito estrito da relação institucional com associados não sofreriam a incidência das contribuições; por outro lado, aqueles realizados com terceiros devem submeter-se à incidência do PIS e da COFINS, ressalvadas as deduções legalmente admitidas.

Isso porque a contribuição ao PIS e à COFINS tem como base de cálculo a receita auferida pela pessoa jurídica, compreendendo, nos termos da legislação, o produto da venda de

DOCUMENTO VALIDADO

bens nas operações de conta própria, **o preço da prestação de serviços em geral,** o resultado auferido nas operações de conta alheia e as receitas decorrentes da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.

No caso em exame, o lançamento decorre de receitas oriundas da prestação de serviços médico-hospitalares, caracterizadas como atividades econômicas, e não como atividades próprias da Fundação, estas limitadas a contribuições, doações e anuidades. Por essa razão, tais receitas foram consideradas base de cálculo da COFINS.

Conforme o estatuto social, a recorrente tem por objetivos criar, manter e custear serviços de saúde visando promover, preservar, recuperar e reabilitar, prioritariamente, a saúde dos empregados da GERDAU AÇOMINAS e de seus dependentes; **administrar hospitais e ambulatórios de propriedade de terceiros**, bem como prestar outros serviços mediante convênios; além de criar, manter e administrar estabelecimentos de ensino.

Ressalte-se, ainda, que embora o estatuto contenha vedação expressa à distribuição de lucros ou à participação no resultado econômico da Fundação, tal circunstância não é suficiente para afastar a incidência das contribuições.

Desde 1990, a própria recorrente já previa a possibilidade de auferir receitas provenientes de outras fontes que não apenas as mensalidades de associados, com a finalidade de prover recursos à manutenção de suas atividades. Dispunha o parágrafo único do artigo 2º, posteriormente extinto, que, a fim de se prover dos recursos necessários à consecução de seus objetivos, a Fundação poderia exercer quaisquer atividades e prestar serviços, inclusive de administração e intermediação imobiliária.

Verifica-se, portanto, que a atuação da recorrente não se restringe ao atendimento de seus vinculados, alcançando também terceiros, como nos casos de administração de hospitais e ambulatórios de propriedade alheia. Nessas hipóteses, a receita não decorre de contribuições institucionais ou mensalidades de associados, mas de contraprestação por serviços prestados.

Ainda que a integralidade da renda seja revertida à própria Fundação e aplicada na consecução de suas finalidades institucionais, a receita oriunda de contraprestação por serviços configura receita para fins de incidência do PIS e da COFINS, nos termos da legislação de regência. A destinação do resultado não altera a natureza jurídica da receita nem afasta sua inclusão na base de cálculo das contribuições quando decorrente de atividade econômica.

À luz da legislação aplicável, tais receitas configuram base de cálculo das contribuições.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO