



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409

Recorrente : FUNDAÇÃO SIDERTUBE
Recorrida : DRJ em Belo Horizonte - MG

COFINS. DECADÊNCIA. O prazo para a Fazenda proceder ao lançamento da COFINS é de dez anos a contar da ocorrência do fato gerador, consoante o art. 45 da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

BASE DE CÁLCULO. Até 31/01/99, as entidades sem fins lucrativos não enquadradas como beneficentes de assistência social, sujeitavam-se ao pagamento da Cofins em relação às receitas inerentes ao seu objeto, nos termos do artigo 2º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

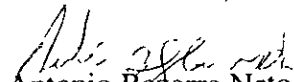
ISENÇÃO. A partir de 01/02/99, as fundações são isentas da Cofins em relação às receitas decorrentes de atividades próprias, conforme Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **FUNDAÇÃO SIDERTUBE**.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à decadência.** Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva; **e II) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso quanto ao restante.** Vencido o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis (Relator). Designado o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 13 de setembro de 2005.

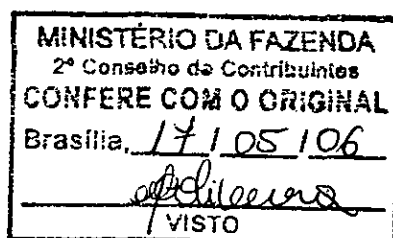

Antonio Bezerra Neto

Presidente


Leonardo de Andrade Couto

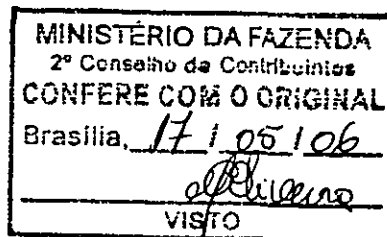
Relator-Designado

Participou, ainda, do presente julgamento, a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira.
Eaal/inp





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409

Recorrente : FUNDAÇÃO SIDERTUBE

RELATÓRIO

Trata-se do Auto de Infração de fls. 22/40, relativo à Contribuição para Financiamento de Seguridade Social (COFINS), períodos de apuração 01/1996 a 12/2001, no valor total de R\$ 668.487,15, incluindo juros de mora e multa de 75%.

Por bem resumir o que consta dos autos, reproduzo o relatório da primeira instância (fls. 178/180):

Da análise dos registros contábeis, documentos e esclarecimentos apresentados pela contribuinte, a Fiscalização fez as seguintes constatações: a Fiscalizada é uma pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, cuja atividade principal é a prestação de assistência à saúde para os empregados, ex-empregados e familiares da instituidora Mannesmann S/A, extensível a outras empresas com as quais a instituidora mantenha interesses econômicos ou comerciais. A entidade obtém recursos provenientes das empresas instituidoras e dos associados via contribuições mensais.

A imunidade tributária prevista no art. 150, inc. VI da CF visa proteger as instituições de assistência social sem fins lucrativos tão somente da incidência do Imposto de Renda, dos impostos sobre serviços (ICMS e ISS) e dos impostos sobre o patrimônio (ITR, IPTU, ITBI e IPVA).

Intimada a empresa para comprovar sua condição de IMUNE/ISENTA, a mesma não comprovou imunidade, porém se enquadrou como isenta do IRPJ, conforme o art. 30 da Lei 4.506, de 1964, e, posteriormente, de acordo com o art. 15 da Lei 9.532, de 1997.

INFRAÇÕES APURADAS DE JAN/1996 A JAN/1999

Conforme o Parecer Normativo nº 5, de 1992, a Cofins não incide sobre as receitas destinadas ao custeio de suas atividades essenciais e fixadas por lei, assembleia ou estatuto. Entretanto quando as entidades auferirem receitas decorrentes de prestação de serviços e/ou venda de mercadorias, mesmo que exclusivamente para seus associados, incidirá a contribuição. Assim, a receitas relacionadas a seguir, por sua conotação de serviços devido a seu caráter contraprestacional, constituem base de cálculo da Cofins: receitas de aluguéis, taxa de administração e corretagem de seguros e, por fim, taxa moderadora para utilização da assistência à saúde.

INFRAÇÕES APURADAS DE FEV/1999 A DEZ/2001

Com a vigência da Lei nº 9.718, de 1998, a auditada está sujeita ao recolhimento da Cofins para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/02/1999 com base na receita bruta mensal depois de efetuadas as exclusões admitidas na legislação; admitida a isenção relativa às receitas das atividades próprias concedida pela Medida Provisória nº 1.858-6, de 30/06/1999, e reedições posteriores, com vigência retroativa a fevereiro de 1999. Em relação à contribuinte em questão, a Fiscalização considerou como receitas de atividades próprias as mensalidades dos associados e a contribuição da instituidora. As demais receitas (receitas correntes menos as contribuições dos participantes, taxa moderadora, taxa de administração de seguros, receitas eventuais, outras receitas e receitas de investimentos (aluguéis, juros recebidos de associados e receitas financeiras)) foram consideradas para a apuração da base de cálculo da Cofins no período de fevereiro de 1999 a dezembro de 2001.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 17 105 106 <i>[Assinatura]</i> VISTO

2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409

Durante o procedimento de verificações obrigatórias, a Fiscalização constatou que a empresa não recolhia a Cofins.

Os dispositivos legais infringidos constam na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do referido auto de infração, conforme a seguir: arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991; art. 77, inc. III do Decreto-lei nº 5.844, de 1943; art. 149 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), e arts. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718, de 1998, com as alterações da Medida Provisória nº 1.807, de 1999, e suas reedições.

Irresignada, tendo sido cientificada em 19/06/2002, a empresa apresentou, em 18/07/2002, o arrazoado de fls. 103/112, acompanhado dos documentos de fls. 113/172, com as suas razões de defesa a seguir reunidas sucintamente.

A impugnante é fundação sem fins lucrativos, viabilizando atendimento médico aos funcionários das empresas do grupo Vallourec & Mannesmann Tubes, bem como a seus dependentes.

Historia o feito fiscal, concluindo que o mesmo não pode proceder com base no Parecer Normativo nº 5, de 22/04/1992, e na Medida Provisória nº 1.858-6, de 30/06/1999 (atual MP nº 2.158, de 24/08/2001).

Período de jan/1996 a jan/1999

Taxa de Administração

Reconhece o Parecer Normativo 5, de 1992, a não incidência da Cofins sobre receitas essenciais pela simples impossibilidade de enquadrá-las no conceito de faturamento em virtude da sua previsão estatutária e sua destinação às atividades essenciais da entidade. Ora, da mesma forma que as contribuições mensais dos associados, a chamada “taxa de administração” também encontra previsão nos regulamentos da entidade e se destina igualmente ao custeio dos benefícios conferidos aos seus associados, sua atividade essencial. Não se diga que tal taxa constituiria contraprestação pelos serviços prestados pela entidade, visto que não existe a necessária proporcionalidade entre a contribuição recebida e o benefício concedido, sendo esta última de valor econômico bem maior que a primeira.

Taxa Moderadora

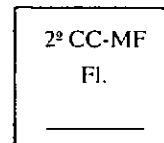
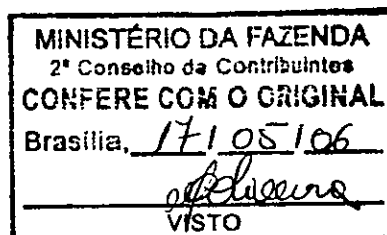
Da mesma forma que a taxa de administração, a taxa moderadora também não se consubstancia contraprestação pelos serviços prestados, revelando-se como um valor fixo pago pelo associado quando da utilização de qualquer dos serviços colocados a sua disposição. Ademais, os valores correspondentes à taxa moderadora correspondem a pagamentos efetuados pelo próprio associado, representando receita essencial, tal como as contribuições mensais do instituidor e dos associados.

Receitas de Aluguéis

As receitas decorrentes do aluguel de bens pertencentes ao patrimônio da entidade são o resultado da administração do referido patrimônio de forma a viabilizar o cumprimento de suas atividades essenciais, não se consubstanciando receitas de prestação de serviços ou vendas de mercadorias, logo, não constituindo base de cálculo da Cofins. Cabe, ainda, atentar que parte dos valores decorrentes apurados não se



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409

consustancia aumento patrimonial, mas tão-só recomposição das perdas decorrentes da depreciação dos bens.

Período de jan/1999 a dez/2001

A Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, em seus arts. 13 e 14, exclui a incidência da Cofins sobre as receitas próprias das instituições de assistência social. Reside, pois, aí o equívoco da presente autuação na caracterização do que sejam receitas relativas às atividades próprias, visto que a Fiscalização considerou como receitas das atividades próprias tão-só as mensalidades dos associados e a contribuição do instituidor.

As receitas da autuante se destinam unicamente ao financiamento de suas atividades assistenciais, conforme determinação estatutária, não se podendo exigir a Cofins sobre as receitas aplicadas em sua atividade principal.

Transcreve entendimento doutrinário a respeito do assunto.

Verifica-se que o raciocínio contido no presente auto de infração no sentido de que somente a contribuição do associado e do instituidor representariam receitas próprias da atividade apresenta-se restritiva e formalista, porquanto há que se entender como receita própria toda aquela destinada à viabilização dos objetivos fundacionais, ou seja, a análise da questão deve-se voltar para a reversão dos recursos nos objetivos institucionais, e não, simplesmente, se a receita advém de contribuição de associado e instituidor, fazendo-se daí um juízo de exclusão.

Assim, requer, ao final, a improcedência do auto de infração. Subsidiariamente, requer a exclusão da taxa moderadora da base de cálculo da Cofins ora exigida, por representar contribuição do associado.

A DRJ, por unanimidade de votos, nos termos do Acórdão de fls. 176/188 julgou o lançamento procedente.

Após reportar-se à legislação que rege a Cofins, interpreta que o art. 14, X, da MP nº 2.158-35, não instituiu isenção para as entidades a que alude, mas apenas para as receitas das atividades próprias daquelas instituições. Esclarece que antes da Lei nº 9.718/98 havia sido firmado entendimento no sentido de que entidades sem fins lucrativos não estariam sujeitas à contribuição relativamente às suas receitas consideradas próprias, como contribuições, doações, mensalidades e anuidades, recebidos a título de manutenção da entidade e para consecução de seus objetivos sociais, mas sem caráter de contraprestação, porque o conceito de faturamento fixado pela Lei Complementar nº 70/91 incluía apenas a venda de mercadorias e a prestação de serviços. Esse o entendimento dado pela PN CST nº 5/92. Com a ampliação do conceito de faturamento, todas essas receitas passariam a ser tributadas, tornando-se irrelevante a distinção anterior. Nesse contexto adveio o art. 14, X da MP 1.858-6, de 1999, para restabelecer a situação prevalente para as diversas entidades sem finalidade de lucro antes da Lei nº 9.718/98, isto é, o de afastar a tributação daquelas receitas típicas, que anteriormente, sob o regime da LC nº 70, de 1991, art. 2º, não eram tributadas, por não serem consideradas faturamento.

Também se reporta aos arts. 173, § 1º, II e 170, I, da Constituição, bem como ao Parecer Cosit nº 1, de 21/05/96, para aduzir que as pessoas jurídicas sem fins lucrativos, no que exerçam atividade econômica, produzindo ou comercializando bens ou prestando serviços, não podem usufruir de tratamento diferenciado em relação às outras pessoas jurídicas. Portanto, devem ser tributadas sobre as receitas geradas por essa atividade econômica. Do contrário os



Processo nº : 10680.008785/2002-81

Recurso nº : 125.903

Acórdão nº : 203-10.409

clientes de tais entidades sem fins lucrativos estariam auferindo vantagem econômica, em detrimento do financiamento da seguridade social.

Conclui afirmando que “as atividades que causem proveito comum para os associados, de ordem econômica, bem como as atividades econômicas (de venda de produtos ou serviços) não são próprias das entidades a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997. Essas entidades se constituem com fins ideais, por isso suas típicas fontes de recursos (tais como as contribuições estatutárias, as subvenções e as doações) são desprovidas de natureza contraprestacional. Assim, estão sujeitas à Cofins aquelas receitas que a fundação de direito privado obtém no desempenho de atividades em que atua em concorrência com os agentes econômicos, notadamente as de caráter contraprestacional, em respeito aos princípios da livre concorrência e da equidade no financiamento da seguridade social, ainda que não haja finalidade lucrativa.

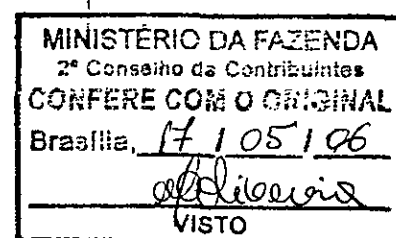
O Recurso Voluntário de fls. 204/226, tempestivo (fls. 202 e 204), inicialmente introduz matéria ausente da impugnação, alegando a decadência para os períodos anteriores a junho de 1997. Sustenta que a COFINS é tributo sujeito ao lançamento por homologação, com prazo decadencial de cinco anos a contar do fato impositivo, ainda que não tenha havido a antecipação de pagamento determinada pelo art. 150 do CTN. Quanto ao art. 45 da Lei nº 8.212/91, considera-o inaplicável face à exigência de lei complementar requerida pelo art. 146, III, da Constituição. Finaliza essa matéria reportando-se a decisões deste Segundo Conselho de Contribuintes que afastam a aplicação do art. 140, § 4º, do CTN, quando inexistente o pagamento antecipado, para aduzir que de todo modo estariam decaídos os fatos geradores até dezembro de 1996.

No mais, refuta a decisão recorrida - afirmando que se limitou a aplicar literalmente o PN CST nº 5/92 e omitiu-se na análise de cada uma das receitas da recorrente - e repete os argumentos contidos na impugnação.

Ao final requer a decadência parcial e a improcedência do lançamento, afirmando, com relação ao período anterior a fevereiro de 1999, que as receitas de aluguéis, a taxa de administração e a taxa moderadora possuem previsão estatutária e são de caráter essencial, e com relação ao período posterior, que a exação é inexigível em virtude do conceito de receita própria da entidade, a abranger toda e qualquer receita aplicada de acordo com os objetivos fundacionais.

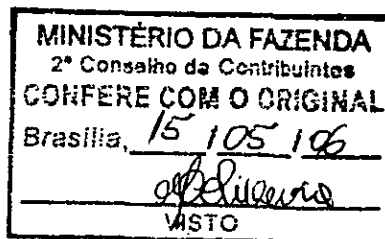
As fls. 241/306 dão conta do arrolamento de bens necessário.

É o relatório.





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos previstos no Decreto nº 70.235/72, pelo que dele conheço.

DELIMITAÇÃO DA LIDE E LEGISLAÇÃO CORRELATA

As questões a abordar são duas: a decadência da COFINS e a isenção (ou imunidade) alegadas.

No período anterior até jan/99, a fiscalização, com base no Parecer Normativo CST nº 5/92, entendeu que a Cofins não incide sobre as receitas destinadas ao custeio das atividades essenciais da entidade e fixadas por lei, assembléia ou estatuto. Entretanto, quando as entidades auferirem receitas decorrentes de prestação de serviços e/ou venda de mercadorias, mesmo que exclusivamente para seus associados, incidirá a contribuição. Assim, no caso da recorrente, face ao caráter contraprestacional, constituem base de cálculo da Cofins as receitas de aluguéis, de taxa de administração, de corretagem de seguros e da taxa moderadora para utilização da assistência à saúde.

Com relação ao período a partir de fev/99 a autuação entendeu que as receitas próprias da recorrente são as mensalidades dos associados e a contribuição da instituidora, tributando as demais (receitas correntes menos as contribuições dos participantes, taxa moderadora, taxa de administração de seguros, receitas eventuais, outras receitas e receitas de investimentos, estas os aluguéis, os juros recebidos de associados e as receitas financeiras.

A recorrente, na qualidade de fundação sem fins lucrativos que visa o atendimento médico aos funcionários das empresas do grupo Vallourec & Mannesmann Tubes, entende diferente.

Referindo-se ao período até jan/99, entende que a taxa de administração e a taxa de administração não são contraprestações por serviços prestados. Quanto aos aluguéis, nem são prestação de serviços nem venda de mercadorias.

No tocante ao período a partir de fev/99, argúi que são receitas próprias todas aquelas destinadas à viabilização dos objetivos fundacionais.

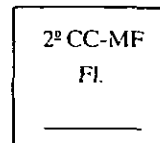
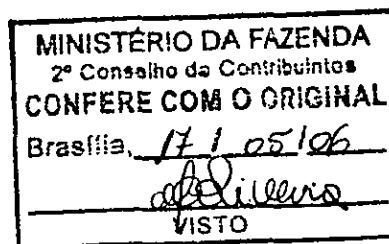
A recorrente, intimada a comprovar sua condição de imune ou isenta, apenas demonstrou ser isenta do IRPJ, conforme o art. 30 da Lei 4.506, de 1964, e posteriormente de acordo com o art. 15 da Lei 9.532, de 1997 (conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, fl. 44, e não é refutado pela recorrente.

Dessarte, a decisão quanto à isenção ou imunidade passa pela interpretação dos seguintes textos legais, especialmente:

- art. 195, § 7º, da Constituição Federal, que estatuiu imunidade relativa às contribuições para a seguridade social, às "entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei";



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409

- art. 55 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, segundo o qual fica isenta das contribuições para a seguridade social a entidade beneficente de assistência social que atenda aos requisitos discriminados no artigo;

- arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 10/12/97, o primeiro tratando da imunidade específica de impostos, inserta no art. 150, V, "c", Constituição, que abrange o patrimônio, renda ou serviços "das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei", e o segundo estabelecendo isenção para "as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos", isenção esta que atinge, além dos impostos, também a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, como expresso no § 1º do referido art. 15;

- arts. 13, 14, X, e 15 da MP nº 1.858-6, de 29/06/99, atualmente MP nº 2.158-35, de 24/08/2001 (nesta o art. 15 da MP nº 1.858-6/99 corresponde ao art. 17), que estabelecem, a partir de fevereiro de 1999, a isenção da COFINS para diversas entidades, dentre elas as "instituições de educação e de assistência social" a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532/97, as "instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações" e as "fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público" (incisos III, IV e VIII do art. 13 MP nº 2.158-35/2001).

Delimitadas a lide e a legislação correlata, trata-se inicialmente da decadência.

DECADÊNCIA DA COFINS

Decadência é matéria de ordem pública, a ser reconhecida de ofício quando estabelecida por lei, como aliás determina o art. 210 do Código Civil de 2002. Somente a decadência convencional é que não é suprida de ofício, embora possa ser requerida a qualquer época, não se submetendo à preclusão (art. 211 do mesmo Código).

No caso dos autos não ocorreu a caducidade da COFINS, cujo prazo é dez anos, a contar do fato gerador. Como a ciência do lançamento ocorreu em 19/06/2002 (fl. 22), e o período de apuração mais antigo é 01/96, nenhum período foi atingido pela decadência.

Sendo um tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o sujeito passivo obriga-se a antecipar o pagamento, a contagem do prazo decadencial tem início na data de ocorrência do fato gerador, à luz do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Segundo este parágrafo o prazo é de cinco anos ("Se a lei não fixar prazo à homologação..."). Mas no caso das contribuições para a Seguridade Social, a exemplo da COFINS e do PIS/Pasep, tal prazo é de dez anos, a teor do art. 45, I, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

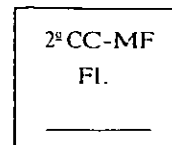
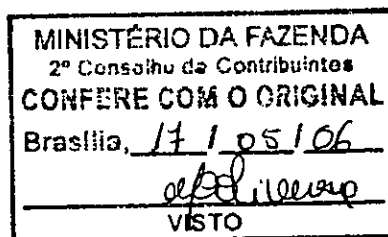
Dispõe o referido texto legal:

"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada."

Observe-se que a norma inserta no inciso I do art. 45 da Lei nº 8.212/91 corresponde à do art. 173, I, do CTN, com a diferença de que a Lei Complementar estabelece regra geral, a atingir todos os tributos para os quais lei específica não determine prazo especial, enquanto que a Lei nº 8.212/91 é própria das contribuições para a Seguridade Social. Assim, tanto o art. 173, I, do CTN, quanto o art. 45, I, da Lei nº 8.212/91, devem ser lidos em conjunto com o art. 150, § 4º do CTN, de modo a se extrair da interpretação sistemática a norma aplicável aos lançamentos por homologação, segundo a qual o termo inicial do prazo decadencial é o dia de ocorrência do fato gerador, em vez do primeiro dia do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O termo inicial ou *dies a quo* é contado sempre da ocorrência do fato gerador, independentemente de ter havido a antecipação de pagamento determinada pelo § 1º do art. 150 do CTN. Neste ponto importa investigar a respeito **do que se homologa – se o pagamento antecipado, ou toda a atividade** do sujeito passivo. Ressaltando-se que há inúmeras opiniões em contrário, segundo as quais não há lançamento por homologação se não houver pagamento antecipado,¹ filio-me à corrente minoritária a qual pertence José Souto Maior Borges,² que entende haver homologação **da atividade do contribuinte**, consistente na identificação do fato gerador e apuração do imposto, que deve ser antecipado somente se devido.

Por oportuno, cabe lembrar o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física, em que o contribuinte, após computar os valores retidos pela fonte pagadora, calcula o imposto anual podendo chegar a três resultados diferentes: valor devido, zero ou imposto a restituir. Após o cálculo, o sujeito passivo preenche e entrega a declaração, devendo antecipar o pagamento se apurou valor a pagar, ou então aguardar a restituição, caso os valores retidos tenham sido maiores que o imposto devido anualmente.

A Secretaria da Receita Federal, após processar a declaração, emite uma notificação, através da qual o auditor fiscal homologa expressamente **todo o procedimento do contribuinte**, já que confirma o imposto a restituir ou o valor zero, ou ainda, caso tenha apurado valor diferente, procede ao lançamento desta diferença. Quando a autoridade administrativa confirma o valor declarado pelo sujeito passivo, é expedida uma notificação ao sujeito passivo e tem-se o **lançamento por homologação**; quando o valor apurado pela autoridade é maior, ao invés de uma notificação lavra-se um auto de infração, procedendo-se ao **lançamento de ofício**.

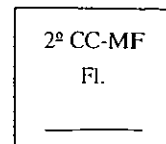
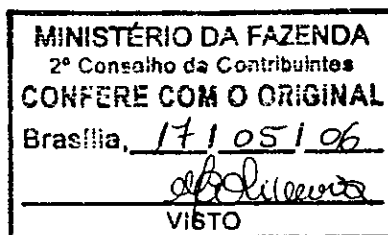
Nos outros tributos lançados por homologação – hoje quase todos o são –, o procedimento não é substancialmente diferente, sendo que em vez de notificação expressa na grande maioria dos casos ocorre a homologação ficta, na forma do previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

¹ No sentido de que não lançamento por homologação se não houver pagamento, veja-se Carlos Mário da Silva Velloso, "A decadência e a prescrição do crédito tributário – as contribuições previdenciárias – a lei 6.830, de 22.9.1980: disposições inovadoras" (itálico), in *Revista de Direito Tributário* nº 9/10, São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, jul-dez de 1979, p. 183; Mary Elbe Gomes Queiroz Maia, *Tributação das Pessoas Jurídicas*, Brasília, Ed. UnB, 1997, p. 461; Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Ed. Saraiva, 1999, p. 384

² José Souto Maior Borges, in *Lançamento Tributário*, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1981, p. 445, leciona que homologa-se a "atividade do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409

Ora, se a autoridade administrativa **homologa um valor zero, ou uma restituição**, evidente que não está homologando **pagamento**. A redação do *caput* do art. 150 do CTN emprega o termo **pagamento** para informar o dever de sua antecipação (“... tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de **antecipar o pagamento** ...), não para dizer de sua homologação. Esta refere-se à **atividade** (ou procedimento) do sujeito passivo (“... a referida autoridade, tomando conhecimento **da atividade** assim exercida pelo obrigado, expressamente **a homologa.**”

A despeito de posições divergentes, entendo que o art. 146, III, “b”, da Constituição Federal, ao estatuir que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre decadência, não veda que prazos decadenciais específicos sejam determinados em lei ordinária. Apenas no caso de normas gerais é que a Constituição exige lei complementar. Destarte, enquanto o CTN, na qualidade de lei complementar, estabelece a norma geral de decadência em cinco anos, outras leis podem estipular prazo distinto, desde que tratando especificamente de um tributo ou de uma dada espécie tributária. É o que faz a Lei nº 8.212/91, ao dispor sobre as contribuições para a seguridade social.

Ressalte-se a dicção do art. 146, III, “b”, da Constituição, segundo o qual “Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”. Este dispositivo constitucional não se refere, especificamente, aos prazos decadencial e prescricional. Destarte, o prazo de decadência e prescrição geral de cinco anos até poderia não constar do CTN. Neste sentido as palavras de Roque Antonio Carraza, *in* Curso de Direito Constitucional Tributário, São Paulo, Malheiros, 9ª edição, 1997, p. 438/484:

... a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributária, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. (...) Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada ‘economia interna’, vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. (...) a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria da própria entidade tributante. Não de lei complementar. (...) Falando de modo mais exato, entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das ‘contribuições previdenciárias’, são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade.

Nesta linha também o pronunciamento de Wagner Balera, *in* As Contribuições Sociais no Sistema Tributário Brasileiro, obra coletiva coordenada por Hugo de Brito Machado, São Paulo, Dialética/ICET, 2003, p. 602/604, quando, comentando acerca da função da lei complementar, afirma, *verbis*:

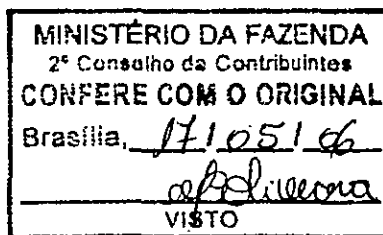
É certo, que, com a promulgação da Constituição de 1988, o assunto ganhou valor normativo, notadamente pelo que respeita ao disposto na alínea c do inciso III, do transcrito art. 146, quando cogita da disciplina concernente aos temas da prescrição e da decadência.

Alias, importa considerar que o tema, embora explicitado pela atual Constituição, não é novo quanto a esse ponto específico.

Quando cuidou das normas gerais, a Constituição de 1946, dispondo acerca dos temas do direito financeiro e de previdência social admitia (art. 5º, XV, b, combinado



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409

com o art. 6º) que a legislação estadual supletiva e a complementar também poderiam cuidar desses mesmos assuntos.

Coalescem, também agora, no ordenamento normativo brasileiro, as competências do legislador complementar – que editará as normas gerais – com as do legislador ordinário – que elaborará as normas específicas – para disporem, dentro dos diplomas legais que lhes cabe elaborar, sobre os temas da prescrição e da decadência em matéria tributária.

A norma geral, disse o grande Pontes de Miranda: “é uma lei sobre leis de tributação”. Deve, segundo o meu entendimento, a lei complementar prevista no art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição; dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar, por igual, regras a respeito do reinício do curso da prescrição.

Todavia, será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável a cada tributo.

(...)

A norma de regência do tema, nos dias atuais, é a Lei de Organização e Custeio da Seguridade Social, promulgada aos 24 de julho de 1991. (Negritos ausentes do original).

Para as contribuições importa a destinação legal do tributo, que não se confunde, vale ressaltar, com a aplicação efetiva do produto arrecadado. Por imposição constitucional, a finalidade das contribuições obriga o legislador ordinário a que determine, na lei que as cria, sejam os recursos arrecadados destinados a um fim específico.

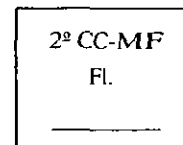
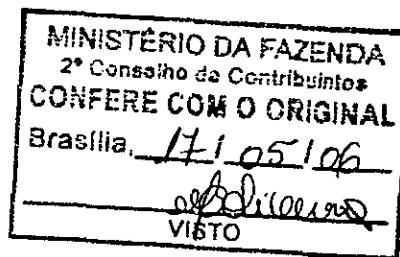
Diferentemente do art. 145 da Constituição, que divide o gênero tributo segundo um critério estrutural, vinculado ao aspecto material da hipótese de incidência - imposto se o núcleo da hipótese de incidência for desvinculado de qualquer atividade estatal; taxa se vinculado a uma prestação de serviço ou ao exercício do poder de polícia do Estado; e contribuição de melhoria se vinculado a uma valorização de imóvel decorrente de obra pública -, o art. 149 da Constituição adota um critério exterior à estrutura da norma (critério funcional ou finalístico). As contribuições do art. 149 são de três subespécies: 1) “contribuições sociais”, vale dizer, contribuições com finalidade social, que se dividem em contribuições para a Seguridade Social e contribuições sociais gerais, estas destinadas a outros setores que não a saúde, a previdência social e a assistência social (educação, por exemplo); 2) “de intervenção no domínio econômico” ou com finalidade interventiva; e 3) “de interesse das categorias profissionais ou econômicas”, isto é, que sejam do interesse de determinada categoria, porque a beneficia (finalidade).

Nos termos da Constituição, para que um determinado tributo seja classificado como contribuição importa tão-somente a destinação (ou finalidade) especificada na norma, a lhe determinar a sua espécie e subespécie tributária.

Independentemente do núcleo da hipótese de incidência ser próprio de imposto, taxa ou mesmo contribuição de melhoria, se o tributo for destinado à Seguridade Social, passa a assumir o regime próprio dessa subespécie tributária, que inclui a anterioridade nonagesimal, a imunidade específica das entidades de assistência social, estatuídas respectivamente nos §§ 6º e



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409

7º do art. 195 da Constituição, e ainda a decadência e a prescrição determinadas na Lei nº 8.212/91.

O antigo Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), atual Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), é um tributo concreto que serve de forma perfeita para ilustração do exposto acima. É que, tanto na antiga versão de imposto quanto na atual de contribuição, esse tributo possui exatamente os mesmos aspectos materiais (fato gerador, de forma simplificada) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Em ambas as versões o núcleo da hipótese de incidência é a “movimentação ou transmissão de valores e de créditos e de direitos de natureza financeira”,³ e a base de cálculo o valor da transação financeira.

Levando-se em conta o critério estrutural, não há qualquer dúvida: tanto o IPMF quanto a CPMF é imposto, dado que o núcleo da hipótese de incidência está desatrelado de qualquer atividade estatal relacionada com o contribuinte. Todavia, o regime jurídico de um é distinto do regime jurídico do outro: no IPMF a aplicação dos recursos era desvinculada, podendo a União gastá-los onde necessário, desde que em conformidade com a lei orçamentária, enquanto na CPMF há vinculação legal dos gastos, parte para a saúde, parte para a previdência social;⁴ o IPMF obedecia à anterioridade de que trata o art. 150, III, “b”, da Constituição, aplicável a todas as espécies e subespécies tributárias afora as contribuições para Seguridade Social (as contribuições sociais “gerais” também seguem a anterioridade do art. 150, III, “b”, em vez da nonagesimal), enquanto a CPMF obedece à anterioridade mitigada ou nonagesimal do art. 195, § 6º, da Constituição; ao IPMF aplica-se a imunidade própria dos impostos, na forma art. 150, VI, da Constituição, enquanto à CPMF a imunidade do art. 195, § 7º.

Por que são tão distintos os regimes jurídicos? Tão-somente porque na CPMF há vinculação legal do produto arrecadado, enquanto no IPMF não. Assim, cabe classificar a CPMF como contribuição social para a Seguridade Social.

Assentado que a classificação de determinado tributo como contribuição para a Seguridade Social é determinada tão-somente pela sua destinação legal, irrelevante é o órgão arrecadador, na definição do regime jurídico da Contribuição.

No caso específico da COFINS e do PIS, a circunstância de ambas serem fiscalizadas e arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal, em vez de pelo INSS, não tem qualquer relevância. Neste sentido o voto do Min. Moreira Alves, na relatória da ADC nº 1, quando se refere a julgamentos anteriores do STF e informa o seguinte:

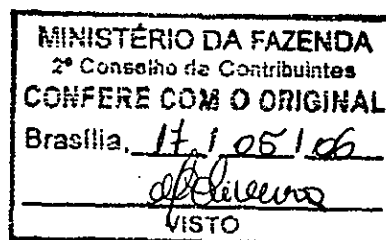
Em síntese, como salientou o Ministro Carlos Velloso, na qualidade de relator do RE 138.284, quando esta Corte reiterou o entendimento já expedido por ocasião do julgamento do RE 146.733, “O que importa perquirir não é o fato de a União arrecadar a contribuição, mas se o produto da arrecadação é destinado ao financiamento da seguridade social (CF, art. 195, I).”

³ Cf. a LC nº 77, de 13.03.1993, que com base na EC nº 3, de 17.03.93, instituiu o IPMF, e o art. 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, acrescentado pela EC nº 12, de 15.08.1996, que estabeleceu a cobrança da CPMF pelo período máximo de dois anos, depois prorrogado por mais 36 meses, cf. a EC nº 21, de 18.03.1999, equivalente ao art. 75 do ADCT. Em seguida a CPMF foi novamente prorrogada pelas EC nºs 37/2002 e 42/2003, esta última dando-lhe um prazo até 31/12/2007.

⁴ Cf. arts. 74, § 3º e 75, § 2º, do ADCT.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409

Constatado que a COFINS, por lei, destina-se à Seguridade Social tal destinação, forçoso é concluir que a Contribuição deve obediência ao regime próprio da subespécie tributária, incluindo a decadência estabelecida no art. 145 da Lei nº 8.212/91.

Consoante a interpretação acima, rejeito a alegação de decadência.

IMUNIDADES DOS IMPOSTOS (ART. 150 DA C.F.), DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL (ART. 195, § 7º DA C.F.) E ISENÇÕES ESPECÍFICAS: DISTINÇÕES

De plano, cabe afastar da lide em questão os arts. 150, VI, "c", da Constituição Federal, e 9º, IV, "c" e 14, do CTN, bem como o art. 12 Lei nº 9.532/97, todos eles tratando da imunidade específica dos impostos, que não se confunde com a imunidade para as contribuições para a seguridade social (subespécie da espécie contribuições sociais, que ao lado dos impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios integra o gênero tributo). Também cabe afastar o art. 15 de Lei nº 9.532/97, por estabelecer isenção que só se estende, além dos impostos, à Contribuição Social para o Lucro Líquido (CSLL), mas não às demais contribuições para a seguridade social, dentre estas a COFINS.

Observem-se os referidos artigos da Lei nº 9.532/97:

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

(...)

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente. (negritos ausentes no original).

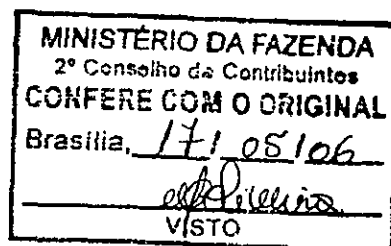
Descartada a imunidade restrita aos impostos do art. 150, VI, "c", da Constituição, bem como a isenção específica para o IRPJ e a CSLL do art. 15 da Lei nº 9.532/97, cabe averiguar se a recorrente enquadra-se na imunidade ou na isenção própria das contribuições para a seguridade social.

Como se sabe, a imunidade própria das contribuições para a seguridade social está estatuída no § 7º do art. 195 da Constituição, tendo sido concedida às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Tais exigências são também aplicáveis à isenção, estatuída inicialmente no art. 6º, III, da LC nº 70, de 30/12/91 – cujo texto condiciona o gozo da isenção ao atendimento das exigências estabelecidas em lei, de forma semelhante à dicção do § 7º do art. 195 da Constituição -, e depois no art. 14, X, da MP nº 2.158-35, de 24/08/2001.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409

Observe-se a MP nº 2.158-35/2001:

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

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

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

V - sindicatos, federações e confederações;

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

VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

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

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

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

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.

(...)

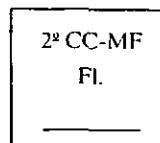
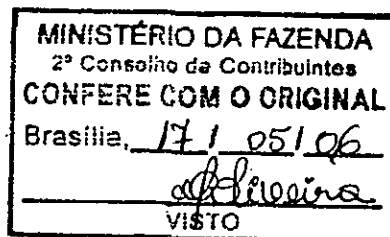
Art. 17. Aplicam-se às entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, para efeito de pagamento da contribuição para o PIS/PASEP na forma do art. 13 e de gozo da isenção da COFINS, o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

No caso das entidades (ou instituições ou associações) de assistência social e de filantropia (respectivamente incisos III e IV do art. 13 da MP nº 2.158-35/2001), o art. 17 da referida da MP reporta-se expressamente ao art. 55 da Lei nº 8.212/91, embora não houvesse necessidade. É que o art. 55 da Lei nº 8.212/91, com as modificações adiante enunciadas, continua em pleno vigor, a determinar os requisitos para que uma entidade - incluindo as fundações privadas não instituídas nem mantidas pelo Poder Público - possa ser isenta em relação às contribuições para a seguridade social.

A redação do art. 17 da MP nº 2.158-35/2001, embora diga "entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social", refere-se essencialmente a entidade de assistência social. Qualquer entidade, desde que de assistência social. Independente de ser associação, sociedade civil ou fundação de direito privado nem instituída pelo Poder Público, e da atividade exercida (saúde, previdência social, educativa, recreativa, cultural, científica,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409

desportiva, etc), só fará jus à isenção se antes for de assistência social, isto é, se atender aos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Quanto à expressão filantrópica, diz respeito à necessidade de a entidade prestar serviços gratuitos a quem deles necessitar. Não impede, todavia, a cobrança daqueles que podem efetuar o pagamento. Daí não ser razoável limitar as receitas próprias das entidades de assistência social somente aos recebimentos não contraprestacionais (mensalidades, contribuições e doações), na forma do Parecer Normativo CST nº 5/92. Tal limitação é aplicável às outras entidades discriminadas nos incisos I, II e V em diante do art. 13 da MP nº 2.158-35/2001, mas não aos incisos III e IV.

É que as outras entidades que não as de assistência social, enumeradas no referido art. 13, possuem objetos específicos, a limitar as suas receitas próprias. Assim, as receitas próprias dos templos (inc. I) são somente os dízimos e doações diversas; dos partidos políticos (inc. II), as contribuições permitidas por lei; dos sindicatos, federações e confederações (inc. V), a contribuição sindical fixada em assembléia e a prevista em lei (esta última uma contribuição social interventiva), tudo conforme o art. 8º, IV, da Constituição Federal, além de outros recebimentos previstos em estatutos; os serviços sociais autônomos, conhecidos por Sistema "S", bem como os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas (incs. VI e VII), as mensalidades e contribuições previstas em lei; as fundações de direito privado instituídas ou mantidas pelo Poder Público (inc. VIII), bem como as fundações de direito público, os valores dos repasses orçamentários, além de contribuições e doações autorizadas em estatuto; os condomínios (inc. IX), as mensalidades dos condôminos; e Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e as Organizações Estaduais de Cooperativas (inc. X), as contribuições dos seus associados, além de outras receitas próprias.

Quanto às entidades de assistência social (incs. III e IV do art. 13 da MP nº 2.158-35/2001), suas receitas próprias são todas as condizentes com o seu objeto social, incluindo as contraprestacionais.

Ao final deste tópico, e a referendar que os mencionados incs. III e IV tratam ambos de entidades de assistência social, cabe destacar as diversas redações empregadas pelo legislador para se referir a essas instituições, ora tratando de imunidade, ora de isenção, algumas específicas. Observe-se:

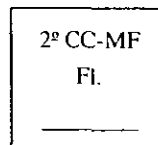
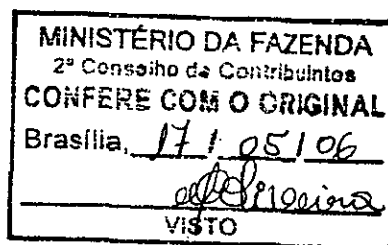
- CTN, art. 9º, IV, "c": "instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo" (trata da imunidade restrita aos impostos, sendo que o *caput* do art. 14 do CTN, ao estipular os requisitos, diz simplesmente "entidades");

- C.F., art. 150, VI, "c": "instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei" (trata da imunidade restrita aos impostos);

- C.F. art. 195, § 7º: "entidades beneficentes de assistência social" (imunidade própria das contribuições para a seguridade social);



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409

- Lei nº 8.212/91, art. 55: “entidade beneficente de assistência social” (a meu ver trata de isenção para as contribuições da seguridade social, embora para muitos o dispositivo esteja regulamentando a imunidade do § 7º do art. 195 da Constituição, apesar do art. 146, II, que exige lei complementar em matéria regulando limitações ao poder de tributar);

- Lei nº 9.532/97, art. 12: “instituição de educação ou de assistência social” (pretende regular a imunidade dos impostos, de que trata o art. 150, VI, “c”, da Constituição);

- Lei nº 9.532/97, art. 15: “instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis” (trata de isenção restrita ao IRPJ e à CSLL);

- Lei nº 9.732/98, art. 4º: “entidades sem fins lucrativos educacionais e as que atendam ao Sistema Único de Saúde” (trata de isenção específica);

- MP nº 2.158-35/2001, art. 13: “instituições de educação e de assistência social” a que se refere o art. 12 da Lei no 9.532/97 (inc. III) e “instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações”, a que se refere o art. 15 da Lei no 9.532/97 (inc. IV);

- MP nº 2.158-35/2001, art. 17: “entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social”.

Nas duas Leis acima que tratam da isenção relativa às entidades de assistência social (Lei nº 9.732/98, art. 4º, e MP nº 2.158-35, arts. 13, III e IV e 17), há referência expressa ao art. 55 da Lei nº 8.212/91. Assim acontece porque, desde a edição da Lei nº 8.212/91, somente são isentas (ou imunes, para quem entende possa a imunidade ser regulada por lei ordinária) das contribuições para a seguridade social as entidades que, auferindo faturamento (antes da Lei nº 9.718/98) ou receita bruta (após a Lei nº 9.718/98), atendam aos requisitos do art. 55 em comento. Neste sentido é que o art. 46, parágrafo único do Decreto nº 4.524/2002 (Regulamento do PIS e da COFINS) também exige tais requisitos, para as “entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico”.

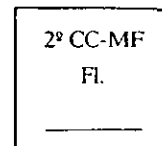
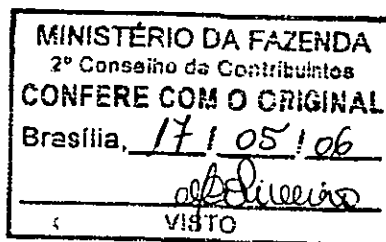
FUNDAÇÕES DE DIREITO PRIVADO E FUNDAÇÕES PÚBLICAS, AMBAS INSTITUÍDAS OU MANTIDAS PELO PODER PÚBLICO: ENTIDADES INCONFUNDÍVEIS COM AS FUNDAÇÕES INSTITUÍDAS POR PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO.

O art. 17 da MP nº 2.158-35/2001, ao mencionar o art. 55 da Lei nº 8.212/91, não se reporta expressamente ao inciso VIII do art. 13 da mesma MP, que trata das “fundações de direito privado e fundações públicas **instituídas ou mantidas pelo Poder Público**”. Estas entidades devem ser distinguidas das fundações privadas, **nem** instituídas **nem** mantidas pelo Poder Público, das quais se exige, para o gozo da isenção da COFINS, o cumprimento do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Como ensina a doutrina, fundação “é um patrimônio personalizado, afetado a um fim.” Tal conceito, se tomado como gênero, pode ser dividido nas espécies fundação privada e



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409

fundação pública, a primeira tratada nos arts. 24 a 30 do Código Civil de 1916, equivalente aos arts. 62 a 69 do Código de 2002, a segunda mencionada expressamente em inúmeros dispositivos da Constituição de 1988.

Distinguem-se as fundações das associações porque nas primeiras tem-se um patrimônio afetado a um fim, enquanto nas segundas há uma reunião de pessoas que visam a determinados fins.⁵

Inicialmente as fundações estiveram reguladas pelo Direito Civil, sendo consideradas pessoas jurídicas de direito privado. O Decreto-Lei nº 200/67, no seu art. 5º, IV, introduzido pela Lei nº 7.596/87, chega inclusive a definir a fundação pública como sendo “a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada em virtude de autorização legislativa, para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público, com autonomia administrativa, patrimônio próprio gerido pelos respectivos órgãos de direção, e funcionamento custeado por recursos da União e de outras fontes”.

Apesar desse texto de lei, é inegável a existência de fundações constituídas como pessoas de direito público. Tanto assim que Hely Lopes Meirelles, referindo-se ao tratamento dado às fundações pela Constituição de 1988, afirma que “a Carta da República transformou essas fundações em *entidades de direito público*, integrantes da Administração Indireta, ao lado das autarquias e das entidades paraestatais”, estas últimas com personalidade jurídica de direito privado.⁶ Dada a semelhança das fundações públicas com as autarquias - Celso Antônio Bandeira de Mello⁷ compreende que “as chamadas fundações públicas são pura e simplesmente autarquias.” – é comum o emprego da expressão fundações autárquicas.

De todo modo, certo é que o Poder Público, de forma direta por meio de suas pessoas jurídicas de direito público, pode instituir e/ou manter fundações de direito privado ou fundações de direito público.

A lei pode criar uma fundação estatal de direito privado, tanto quanto pode criar uma fundação de direito público, como informa Celso Antônio Bandeira de Mello, que ainda leciona:⁸

É absolutamente incorreta a afirmação normativa de que as fundações públicas são pessoas de Direito Privado. Na verdade, são pessoas de Direito Público, consoante, aliás, universal entendimento, que só no Brasil foi contendido. Saber-se se uma pessoa criada pelo Estado é de Direito Privado ou de Direito Público é meramente uma questão de examinar o regime jurídico estabelecido na lei que a criou. Se lhe atribuiu a titularidade de poderes públicos e não meramente o exercício deles e disciplinou-a de maneira a que suas relações sejam regidas pelo

⁵ Lucia Valle FIGUEIREDO, *Curso de direito administrativo*, Malheiros, 1995, p. 121.

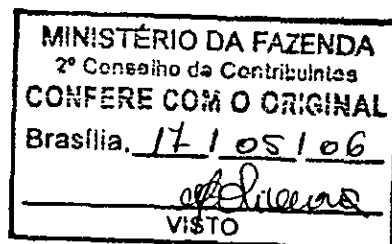
⁶ Hely Lopes MEIRELLES, *Direito administrativo brasileiro*, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 15ª ed., 1990, p. 311.

⁷ Celso Antônio Bandeira de MELO, *Curso de direito administrativo*, São Paulo, Malheiros, 1998, p. 110.

⁸ Celso Antônio Bandeira de MELO, *Curso de direito administrativo*, São Paulo, Malheiros, 1998, p. 109.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409

Direito Público, a pessoa será de Direito Público, ainda que lhe atribua outra qualificação. Na situação inversa, a pessoa será de Direito Privado, mesmo inadequadamente nominada.

Diogenes Gasparini, após afirmar que a fundação pública tem o mesmo regime jurídico das autarquias, também afirma da possibilidade do Poder Público criar fundação de direito privado ou de direito público. Observe-se:⁹

Não pode haver fundação, ainda que instituída sob o figurino do Direito Privado, que legalmente possa buscar uma finalidade de interesse privado, quando instituída pela Administração Pública. Diante de tal súmula, pode-se conceituar a fundação pública como sendo o patrimônio público personalizado segundo regras de Direito Público, destinado à persecução de finalidades de interesse coletivo. Já a fundação privada criada pela Administração Pública pode ser assim definida: é o patrimônio público personalizado segundo as regras do Direito Privado, destinado à persecução de finalidades da coletividade. Destarte, o que as distingue é o regime jurídico que se lhes atribui.

Observado que o Poder Público pode instituir e/ou manter fundações de direito privado, cabe interpretar o inciso VIII do art. 13 da MP nº 8.212/91 levando-se em conta que se refere tão-somente às fundações **instituídas ou mantidas pelo Poder Público**, sejam elas criadas com personalidade jurídica de direito privado, ou de direito público (estas últimas as “fundações públicas” referidas no inciso em foco). Esta a melhor interpretação, já que uma fundação privada, **não** instituída **nem** mantida pelo Poder Público, deve fazer jus (ou não) à isenção relativa à COFINS por ser entidade de assistência social, e não por ter sido constituída como fundação privada. Para efeito da isenção instituída pela referida MP, em nada difere uma entidade constituída como fundação privada, quando instituída por pessoa jurídica de direito privado (e não por pessoa de direito público), d’outra formalizada como associação ou sociedade civil. O importante, para a isenção em comento, é ter sido a entidade instituída ou mantida pelo Poder Público.

O estabelecido no art. 9º, IV, do Regulamento do PIS e da COFINS (Decreto nº 4.524/2002), segundo o qual contribuem com o PIS sobre a folha de salários as “fundações de direito privado”, independentemente de serem instituídas ou mantidas pelo Poder Público, está em dissonância com o art. 13, VIII, da MP nº 2.158-35/2001. Como Decreto não pode estatuir isenção, prevalece o estabelecido na referida MP, de modo que somente as fundações de direito privado instituídas ou mantidas é que têm direito a contribuir com o PIS folha de salários, em concomitância com a isenção da COFINS.

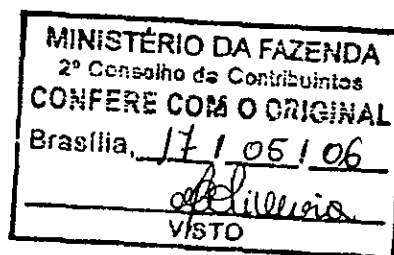
PERSONALIDADE JURÍDICA DA RECORRENTE: FUNDAÇÃO PRIVADA INSTITUÍDA POR PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO.

Como a Fundação Sidertube foi instituída e é mantida por pessoas jurídicas de direito privado, nem foi instituída nem é mantida pelo Poder Público. Daí não poder ser enquadra

⁹ Diogenes GASPARINI, *Direito administrativo*, São Paulo, Saraiva, 2001, p. 335/336.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409

no inciso VIII do art. 13 da MP nº 2.158-35/2001, mas sim nos incisos III ou IV da mesma MP. Ou seja, para gozar da isenção relativa à COFINS, terá que atender aos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, como as demais entidades de assistência social ou filantrópicas.

ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91: REQUISITOS PARA GOZO DA IMUNIDADE OU DA ISENÇÃO DA COFINS

O art. 55 da Lei nº 8.212/91 já estabelecia, na sua redação original, o seguinte:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.

O dispositivo foi alterado, da forma seguinte:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

~~*II - seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;*~~

~~*II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996)*~~

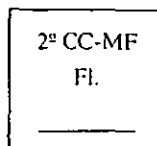
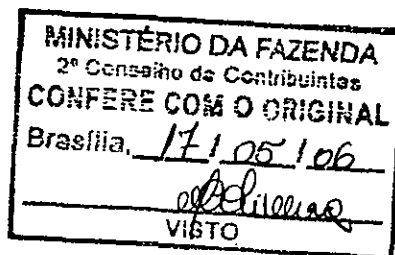
II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 24.8.2001)

~~*III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;*~~

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; ((Incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98, mas com eficácia suspensa pela liminar concedida na ADI nº 2.028))



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

~~*V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.*~~

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. ((Incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98, mas com eficácia suspensa pela liminar concedida na ADI nº 2.028)).

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98, mas com eficácia suspensa pela liminar concedida na ADI nº 2.028)

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento. ((Incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98, mas com eficácia suspensa pela liminar concedida na ADI nº 2.028))

§ 6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição." (Medida Provisória nº 2.187-13, de 24.8.2001)

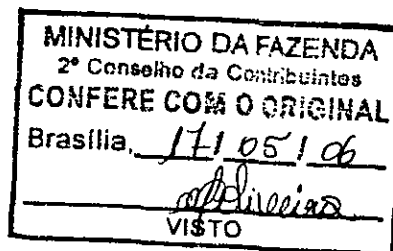
Atualmente o art. 55 da Lei nº 8.212/91 continua eficaz conforme acima, sem as alterações constantes da Lei nº 9.732, de 11/12/98, cujos efeitos foram suspensos pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento, em sede de liminar, da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.028 (julgamento em 11/11/99, publicação em 16/06/2000, conforme informações obtidas na internet em 06/05/2005, no sítio do STF).

O Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos foi substituído pelo Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social e renovável a cada três anos, na forma da Medida Provisória nº 2.187-13, de 24/08/01. Com a sua extinção, o relatório de que trata o inciso V da Lei nº 8.212/91 deve ser apresentado anualmente ao órgão do INSS competente – é o que determina a Lei nº 9.528, de 10/12/97.

Neste ponto cabe ressaltar que a cobrança pelos serviços prestados, por si só, não descaracteriza a imunidade ou isenção. Desde que atendidos os outros requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, a circunstância de uma entidade cobrar pelos serviços prestados não descaracteriza a



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409

isenção (ou imunidade). Um hospital beneficente de assistência social pode cobrar das pessoas não carentes, assim como uma faculdade pode cobrar mensalidades dos alunos que têm condições de pagá-las. O que não pode, sob pena de descaracterizar a assistência social, é a cobrança recair sobre as pessoas hipossuficientes.

É que, na forma dos arts. 6º e 203 da Constituição Federal, a assistência social deve ser prestada a quem dela necessitar, aos desamparados, e não a todos indistintamente. Assim, a filantropia ou beneficência, no sentido de amparo ou auxílio sem contrapartida, implica em prestação de serviços gratuitos àqueles que não têm condições de pagar. Neste sentido é que a Lei nº 8.742/93 informa:

Art. 1º A assistência social, direito do cidadão e dever do Estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, que provê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas.

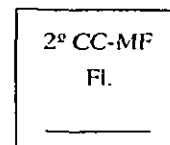
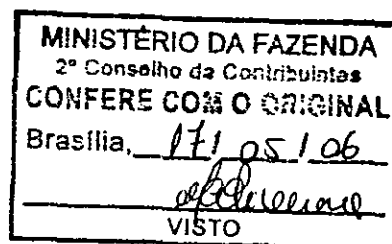
Tratando do tema, o Min. Moreira Alves, no despacho liminar na ADI nº 2.028-5, depois corroborado pelo Plenário do STF e que manteve a redação original do art. 55 da Lei nº 8.212/91, sem as alterações da Lei nº 9.732/98, assim interpreta o § 7º do art. 195 da Constituição:

No preceito, cuida-se de entidades beneficentes de assistência social, não estando restrito, portanto, às instituições filantrópicas. Indispensável, é certo, que se tenha o desenvolvimento da atividade voltada aos hipossuficientes, àqueles que, sem prejuízo do próprio sustento e o da família, não possam dirigir-se aos particulares que atuam no ramo buscando lucro, dificultada que está, pela insuficiência de estrutura, a prestação do serviço pelo Estado. Ora, no caso, chegou-se à mitigação do preceito, olvidando-se que nele não se contém a impossibilidade de reconhecimento do benefício quando a prestadora de serviços atua de forma gratuita em relação aos necessitados, procedendo à cobrança junto àqueles que possuam recursos suficientes.

A cláusula que remete à disciplina legal - e, aí, tem-se a conjugação com o disposto no inciso III do artigo 146 da Carta da República, pouco importando que nela própria não se haja consignado a especificidade do ato normativo - não é idônea a solapar o comando constitucional, sob pena de caminhar-se no sentido de reconhecer a possibilidade de o legislador comum vir a mitigá-lo, a temperá-lo. As exigências estabelecidas em lei não podem implicar verdadeiro conflito com o sentido, revelado pelos costumes, da expressão "entidades beneficentes de assistência social". Em síntese, a circunstância de a entidade, diante, até mesmo, do princípio isonômico, mesclar a prestação de serviços, fazendo-o gratuitamente aos menos favorecidos e de forma onerosa aos afortunados pela sorte, não a descaracteriza, não lhe retira a condição de beneficente. Antes, em face à escassez de doações nos dias de hoje, viabiliza a continuidade dos serviços, devendo ser levado em conta o somatório de despesas resultantes do funcionamento e que é decorrência do caráter impiedoso da vida econômica. Portanto, também sob o prisma do vício de fundo, tem-se a relevância do pedido inicial, notando-se, mesmo, a preocupação do Excelentíssimo Ministro de Estado da Saúde com os ônus indiretos advindos da normatividade da Lei nº 8732/98, no que veio a restringir, sobremaneira, a imunidade constitucional, praticamente inviabilizando - repita-se uma vez que não são comuns, nos dias de hoje, as grandes doações, a filantropia pelos mais aquinhoados - a



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409

assistência social, a par da precária prestada pelo Estado, que o § 007º do artigo 195 da Constituição Federal visa a estimular.

Tudo recomenda, assim, sejam mantidos, até a decisão final desta ação direta de inconstitucionalidade, os parâmetros da Lei nº 8.212/91, na redação primitiva.

(...)

Defiro a liminar, submetendo-a desde logo ao Plenário, para suspender a eficácia do art. 001º, na parte em que alterou a redação do art. 055, inciso III, da Lei nº 8212/91 e acrescentou-lhe os §§ 003º, 004º e 005º, bem como dos artigos 004º, 005º e 007º da Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998.

No caso específico das entidades de saúde, o § 5º do art. 55 da Lei nº 8.212/91, também introduzido pela Lei nº 9.732/98, determinou que serão consideradas entidades beneficentes de assistência social aquelas que prestam pelo menos sessenta por cento dos seus serviços através do Sistema Único de Saúde (SUS). Referido parágrafo, cuja eficácia encontra-se suspensa pela ADI nº 2.028, de todo modo não dispensava a exigência do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, como, aliás, está assentado no art. 206 do Decreto nº 3.048, de 06/05/99 (Regulamento da Previdência Social), art. 207.

Também não dispensa a exigência do mencionado Certificado e de outros requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, a isenção de que trata a Lei nº 9.394/96. Esta isenção é concedida à pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos que exerce atividade educacional ou que atenda ao Sistema Único de Saúde, na proporção do valor das vagas cedidas, integral e gratuitamente, a carentes, ou do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial.

Como será demonstrado adiante, o art. 55 da Lei nº 8.212/91 pode ser interpretado como requisitos da isenção (LC nº 70/91, art. 6º, III, e MP nº 2.158-35/2001, esta aplicável ao período da autuação) ou da imunidade (Constituição, art. 195, § 7º). A legislação infraconstitucional igualou as condições para gozo dos dois institutos, embora imunidade e isenção sejam juridicamente inconfundíveis. A justificativa mais plausível para tanto pode ser encontrada na circunstância de que em ambos os efeitos econômicos são idênticos – tanto imunidade como isenção evitam a tributação.

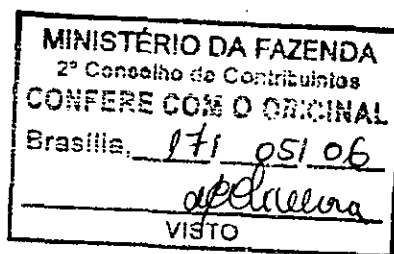
ART. 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO: NORMA IMUNITÓRIA DE EFICÁCIA COMPLEMENTÁVEL.

Consoante interpretação do STF, em vez de simplesmente instituir isenção, o art. 55 da Lei nº 8.212 pode ser considerado norma que regulamenta o art. 195, § 7º, da Constituição Federal. Por isto dá no mesmo investigar se a recorrente faz jus a tal imunidade, ou à isenção: os requisitos são idênticos, como já dito.

A expressão “isentas”, no § 7º do art. 195 da Constituição, deve ser lida como “imunes”. No caso, impõe-se a chamada interpretação corretiva. A insuficiência da interpretação literal ou gramatical, mais uma vez, decorre da circunstância de ser o Direito um sistema. Assim, o significado de determinada expressão constante de texto de lei não é necessariamente aquele dado pelo dicionário, mas o extraído do conjunto das normas jurídicas. O hermeneuta, sabendo que a linguagem empregada pelo legislador é um misto de linguagem comum e técnica, sujeita a



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409

imperfeições, interpreta a referência a isenção como significando imunidade. Se o leigo e o legislador podem fazer confusão com os dois conceitos, o hermeneuta jurídico assim não deve proceder, pois os institutos da imunidade e da isenção possuem uma diferença básica: enquanto a primeira é sempre estatuída na Constituição, a segunda é matéria da legislação infraconstitucional.

A despeito de posições contrárias, entendo que o referido art. 195, § 7º, é norma de eficácia limitada ou complementável, dependente de lei infraconstitucional para lhe dar eficácia plena. O art. 55 da Lei nº 8.212/91 teria cumprido esse papel, caso se admita que essa imunidade pode ser regulamentada por lei ordinária, apesar do art. 146, II, da Constituição.

A doutrina norte-americana classificou as normas constitucionais, quanto à eficácia jurídica, em dois grupos: auto-executáveis ou auto-aplicáveis e não auto-executáveis ou não auto-aplicáveis. As primeiras com eficácia jurídica plena e aplicação imediata porque regulando diretamente as matérias, e as segundas com eficácia jurídica limitada porque dependentes de outras normas infraconstitucionais, pelo que de aplicação mediata.¹⁰

José Afonso da Silva, considerando que “não há norma constitucional alguma destituída de eficácia”,¹¹ julgou insuficiente a divisão bipartite acima e propôs a sua divisão tricotômica. Esta identifica, ao lado das normas de eficácia **plena**, aptas a produzir todos os seus efeitos por si sós, já que o constituinte editou desde logo uma normatividade completa, mais dois grupos, agora empregando-se a nomenclatura proposta por Maria Helena Diniz:¹² o das normas constitucionais de eficácia **restringível**, que podem ter a eficácia jurídica contida (e não necessariamente a tem, como dá a entender o termo contida, empregado por J. Afonso), a depender da legislação infraconstitucional superveniente ou ainda de determinadas circunstâncias postas na própria norma (estado de sítio, por exemplo); e o grupo das normas constitucionais de eficácia jurídica **complementável** ou dependente de complementação (ou limitada, no dizer de José Afonso da Silva), cuja eficácia jurídica é a menor de todas, dado que o legislador constituinte estabeleceu uma normatização cuja eficácia plena depende da legislação infraconstitucional.

Sublinhe-se que mesmo as normas de eficácia jurídica complementável possuem uma eficácia mínima a partir da vigência. Assim, o art. 195, § 7º, mesmo antes da Lei nº 8.212/91, já impedia que as entidades beneficentes de assistência social pudessem ser tributadas de forma mais onerosa que as outras pessoas jurídicas. Se a Constituição pretende a imunidade, a reduzir a tributação, não se poderia admitir um tratamento no sentido oposto, a agravá-la.

Questão ainda não decidida em definitivo pelo STF é, se a lei requerida pelo mencionado § 7º do art. 195 deve ser lei complementar ou lei ordinária. Embora a necessidade de lei complementar para regulamentar o art. 195, § 7º, da Constituição, se constitua em tese relevante, ainda não foi referendada pelo STF.

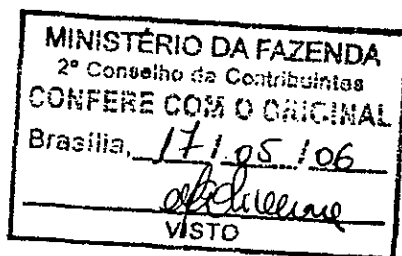
¹⁰ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. São Paulo, Malheiros Editores, 1999, pp.73-81 e 88.

¹¹ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. São Paulo, Malheiros Editores, 1999, p. 81.

¹² DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos*. São Paulo: Saraiva, 1998, p.113.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409

No julgamento da liminar da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.028, em que o Tribunal suspendeu os efeitos da alteração procedida pela Lei nº 9.732/98 no referido art. 55, o fez sob o pressuposto de inconstitucionalidade material. Os dispositivos da Lei nº 9.732/98 teriam estabelecido "requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente, de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade", nos dizeres da ementa que reproduzo abaixo:

Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998.

- Preliminar de mérito que se ultrapassa porque o conceito mais lato de assistência social - e que é admitido pela Constituição - é o que parece deva ser adotado para a caracterização da assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social da Carta Magna.

- De há muito se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a "lei" para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a legislação complementar.

- No caso, o artigo 195, § 7º, da Carta Magna, com relação a matéria específica (as exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista), determina apenas que essas exigências sejam estabelecidas em lei. Portanto, em face da referida jurisprudência desta Corte, em lei ordinária.

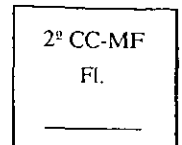
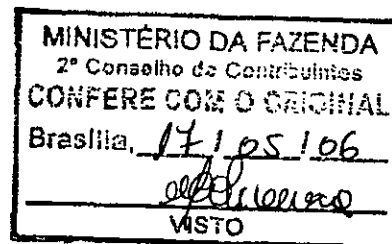
- É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do artigo 195 só se refira a "lei" sem qualificá-la como complementar - e o mesmo ocorre quanto ao artigo 150, VI, "c", da Carta Magna -, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no artigo 146, II ("Cabe à lei complementar: II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar"), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa.

- A essa fundamentação jurídica, em si mesma, não se pode negar relevância, embora, no caso, se acolhida, e, em consequência, suspensa provisoriamente a eficácia dos dispositivos impugnados, voltará a vigorar a redação originária do artigo 55 da Lei 8.212/91, que, também por ser lei ordinária, não poderia regular essa limitação constitucional ao poder de tributar, e que, apesar disso, não foi atacada, subsidiariamente, como inconstitucional nesta ação direta, o que levaria ao não-conhecimento desta para se possibilitar que outra pudesse ser proposta sem essa deficiência.

- Em se tratando, porém, de pedido de liminar, e sendo igualmente relevante a tese contrária - a de que, no que diz respeito a requisitos a ser observados por entidades para que possam gozar da imunidade, os dispositivos específicos, ao exigirem apenas lei, constituem exceção ao princípio geral -, não me parece que a primeira, no tocante à relevância, se sobreponha à segunda de tal modo que permita a concessão da liminar



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409

que não poderia dar-se por não ter sido atacado também o artigo 55 da Lei 8.212/91 que voltaria a vigorar integralmente em sua redação originária, deficiência essa da inicial que levaria, de pronto, ao não-conhecimento da presente ação direta.

Entendo que, em casos como o presente, em que há, pelo menos num primeiro exame, equivalência de relevâncias, e em que não se alega contra os dispositivos impugnados apenas inconstitucionalidade formal, mas também inconstitucionalidade material, se deva, nessa fase da tramitação da ação, trancá-la com o seu não-conhecimento, questão cujo exame será remetido para o momento do julgamento final do feito.

- Embora relevante a tese de que, não obstante o § 7º do artigo 195 só se refira a "lei", sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, é de se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa, no caso, porém, dada a relevância das duas teses opostas, e sendo certo que, se concedida a liminar, revigorar-se-ia legislação ordinária anterior que não foi atacada, não deve ser concedida a liminar pleiteada.

- É relevante o fundamento da inconstitucionalidade material sustentada nos autos (o de que os dispositivos ora impugnados - o que não poderia ser feito sequer por lei complementar - estabeleceram requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade). Existência, também, do "periculum in mora".

Referendou-se o despacho que concedeu a liminar para suspender a eficácia dos dispositivos impugnados nesta ação direta.

(STF, Medida Cautelar na ADI nº 2.028, Relator Min. Moreira Alves, julgamento em 11/11/1999, grifos ausente no original).

Posteriormente, no Mandado de Injunção nº 605/RJ, julgado em 30/08/2001, o Pleno do STF voltou a admitir a aplicabilidade do art. 55 da Lei nº 8.212/91 como norma regulamentadora do § 7º do art. 195 da Constituição. Observe-se:

MANDADO DE INJUNÇÃO. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ART. 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI Nº 9.732/98.

Não cabe mandado de injunção para tornar efetivo o exercício da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Carta Magna, com alegação de falta de norma regulamentadora do dispositivo, decorrente de suposta inconstitucionalidade formal da legislação ordinária que disciplinou a matéria. Impetrante carecedora da ação.

O relator desse Mandado de Injunção nº 605, Ministro Ilmar Galvão, assim se manifestou em seu voto:

Dispõe o § 7º do artigo 195 da Constituição Federal:

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

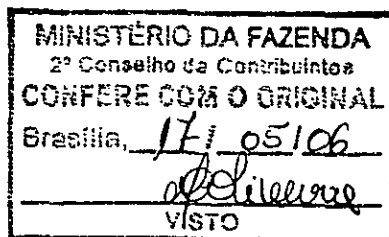
Por sua vez, o art. 55 da Lei nº 8.212/91, alterado pela Lei nº 9.732/98, tem a seguinte redação:

(...)

Entende a impetrante que a referida lei, por ser ordinária, não poderia "regular o gozo de IMUNIDADES, que, devido ao direito subjetivo constituído, são limitações constitucionais ao poder de tributar", a serem disciplinadas, no caso, por lei



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409

complementar, cuja inexistência justificaria, no seu entender, o exercício do benefício constitucional.

O Supremo Tribunal Federal já teve oportunidade de apreciar a questão no julgamento do Mandado de Injunção nº 609, relatado pelo Ministro Octavio Gallotti, e objeto de agravo regimental, assim ementado:

"Isenção de contribuição das entidades beneficentes de assistência social para a seguridade social (art. 195, § 7º, da Constituição).

Inadmissibilidade do mandado de injunção para tornar viável o exercício desse direito, por não se tratar da falta de norma regulamentadora, mas da arguição de inconstitucionalidade de normas já existentes, causa de pedir incompatível com o uso do instrumento processual previsto no art. 5º, LXXI, da Constituição."

Destaca-se do voto do eminente Relator a seguinte passagem, que se aplica integralmente à hipótese dos autos:

"(...)

Na suposta inconstitucionalidade de norma regulamentadora e não na sua falta – como exige a Constituição (art. 5º, LXXI) – reside a causa de pedir da presente ação, de todo incompatível com o pressuposto processual de admissibilidade do mandado de injunção."

Esse entendimento foi mantido no julgamento do Mandado de Injunção nº 608, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, mesmo depois de a Corte deferir medida cautelar, na ADI nº 2.028, para suspender provisoriamente a eficácia de parte das disposições legais questionadas pela requerente.

Ante o exposto, meu voto julga a impetrante carecedora da ação.

Antes, em 02/08/91 - poucos dias depois de editada a Lei nº 8.212 (publicada em 25/07/91) -, o STF julgou o Mandado de Injunção nº 232, assim se pronunciando:

Mandado de Injunção.

- Legitimidade ativa da requerente para impetrar mandado de injunção por falta de regulamentação do disposto no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal.

- Ocorrência, no caso, em face do disposto no artigo 59 do ADCT, de mora, por parte do Congresso, na regulamentação daquele preceito constitucional. Mandado de injunção conhecido, em parte, e, nessa parte, deferido para declarar-se o estado de mora em que se encontra o Congresso Nacional, a fim de que, no prazo de seis meses, adote ele as providências legislativas que se impõem para o cumprimento da obrigação de legislar decorrente do artigo 195, § 7º, da Constituição, sob pena de, vencido esse prazo sem que essa obrigação se cumpra, passar o requerente a gozar da imunidade requerida.

(STF, Mandado de Injunção nº 232/RJ, julgado em 02/08/91, em que se pleiteava a declaração de mora do Congresso Nacional em face da não regulamentação do § 7º do art. 195 da Constituição).

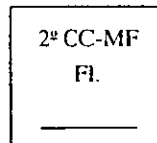
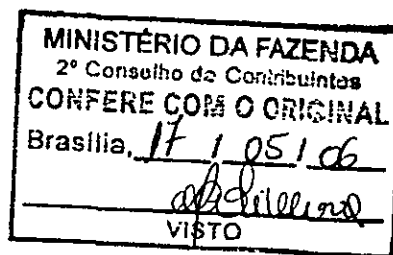
No referido Mandado de Injunção nº 232/RJ, cabe observar que, se por um lado o STF não exigiu lei complementar para regulamentar a imunidade em questão, por outro rejeitou a utilização do art. 14 do Código Tributário Nacional para tanto. Observe-se o voto do relator, Ministro Moreira Alves:

(...)

2. Sucede, porém, que, no caso, o parágrafo 7º do artigo 195 não concedeu o direito de imunidade às entidades beneficentes de assistência social, direito esse que apenas não pudesse se exercido por falta de regulamentação, mas somente lhes outorgou as



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409

expectativas de, se virem a atender as exigências a ser estabelecidas em lei, verão nascer para si, o direito em causa. O que implica dizer que esse direito não nasce apenas do preenchimento da hipótese de incidência contida na norma constitucional, mas depende ainda, das exigências fixadas pela lei ordinária, como resulta claramente do disposto no referido parágrafo 7º.

Por ocasião da confirmação do seu voto, o Min. Moreira Alves assim se pronunciou:

(...)

No caso, em face dos votos divergentes, ou se aplica a norma do Código Tributário Nacional por estar ela em vigor e, conseqüentemente, não há a omissão que dá margem ao mandado de injunção, ou se está legislando, sem que a constituição tenha dado ao Poder Judiciário competência essa que, no Estado democrático, é dos Poderes Políticos – o Legislativo e o Executivo -, que recebem seus mandatos pelo voto popular. A esse respeito, já me manifestei longamente no voto que proferi em questão de ordem no Mandado de Injunção nº 107, voto esse que foi acompanhado pela unanimidade da Corte, naquela ocasião.

A solução que dou, neste caso concreto – o de marcar prazo para que o Congresso supra sua omissão inconstitucional, sob pena de, não o fazendo, o requerente tenha reconhecido a imunidade a que alude o § 7º do artigo 195 da Constituição sem as restrições que a lei futura poderá estabelecer -, está dentro da linha de orientação tomada na referida questão de ordem, pois se trata de reconhecimento que não envolve a atuação legislativa por parte desta Corte.

No mesmo Mandado de Injunção nº 232 assim se manifestou o Ministro Sepúlveda Pertence:

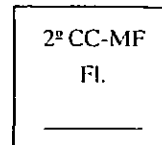
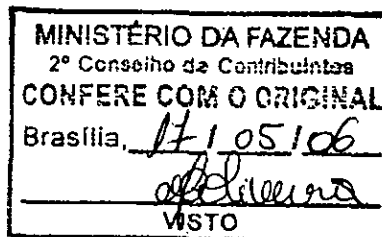
Senhor Presidente, acompanhei, com a maior atenção, o voto hoje proferido pelo eminente Ministro Célio Borja, de acentuada perspectiva kelseniana, que muito me agradou.

Mas não consegui, a partir das premissas estabelecidas na jurisprudência do Tribunal, fugir ao dilema que, a certa altura do debate, S. Exa. mesmo, o Ministro Célio Borja, confessou se lhe ter colocado. O primeiro termo desse dilema, que me pareceu muito adequado ao voto de S. Exa., era, simplesmente, o de que, a partir da existência de uma lei, claramente recebida pela ordem constitucional vigente, para disciplinar a imunidade tributária de impostos (também está sujeita, pelo art. 150, § 4º, “c”, ao atendimento aos requisitos da lei para a caracterização das instituições de assistência social sem fins lucrativos), S. Exa. aplicou os mesmos critérios nela estabelecidos ao caso do art. 195, § 7º, que não é, em substância, mais do que uma extensão ao caso específico da imunidade aos impostos “stricto sensu” à figura tributária da contribuição previdenciária do empregador. Ora, isso é integração por analogia.

Por isso, como antecipei, se o voto de S. Exa. tivesse sido posto quando examinávamos o cabimento deste mandado de injunção, ele me tivesse levado a acompanhar, por este fundamento, aqueles que dele não conheciam por entender que, mediante processo de integração analógica, se poderia transplantar aqueles requisitos de identificação da



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409

instituição de assistência social sem fins lucrativos beneficiada no art. 150 à instituição de beneficência referida no art. 195, § 7º da Constituição.

Mas a matéria foi superada; o Tribunal discutiu expressamente o problema e conheceu do mandado de injunção. Com isso, afirmou a exigência, para viabilizar aquele direito incompleto, aquele direito obstado, aquele direito paralisado, do art. 195, § 7º, de uma complementação legislativa. A partir daí, já não podendo entender o caso como de integração analógica, não posso fugir à outra conclusão: estabeleceu-se norma, embora individual, para o caso concreto. E esta é a corrente sustentada pelos eminentes Ministros Marco Aurélio e Carlos Veloso, mas à qual tem sido insenso o Tribunal.

Fico, pois, com a convicção que formara quando do início do julgamento, que leva à solução do eminente Ministro Moreira Alves, e que revela, mais uma vez, as potencialidades da formulação ortodoxa, que se fixou no Mandado de Injunção 107, ou seja: sempre que o caso permitir, inserir, no mandado de injunção, uma cominação, com o sentido cautelar ou compulsivo e levar à agilização do processo legislativo de complementação da norma constitucional, sem, no entanto, se substituir definitivamente o Tribunal ao legislador.

Com essa breves explicações de homenagem aos três votos em sentido contrário, peço vênia para acompanhar, no caso, a solução do eminente relator.

Após essa manifestação, votou o Ministro Octavio Gallotti. *In verbis:*

Sr. Presidente, dispõe a Constituição Federal no inciso LXXI do art. 5º:

“Conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania”.

Cumpra distinguir entre aquilo que consiste em falta de norma regulamentadora que torne inviável o exercício dos direitos e liberdade, de um lado, e, de outro lado, a simples lacuna do ordenamento jurídico, que pode ser suprida, objetivamente, pelo Juiz, de acordo com o art. 126 do Código de Processo Civil, nestes termos:

“O juiz não se exime de sentenciar ou despachar alegando lacuna ou obscuridade da lei. No julgamento da lide caber-lhe-á aplicar as normas legais; não as havendo, recorrerá à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de direito.”

No caso em apreciação, Sr. Presidente, penso que o que ocorre é, verdadeiramente, a falta de norma regulamentadora e não a simples lacuna que torne possível o emprego da analogia. Por isso, estou acompanhando o voto do eminente Ministro MOREIRA ALVES, que abre, ao Poder Legislativo, o ensejo de suprir a falta de norma regulamentadora, em determinado prazo, editando a lei necessária.

Se estivesse convencido de que houvesse simplesmente uma lacuna, suprável por meio da analogia, segundo o critério objetivo do magistrado, sem depender do critério subjetivo do legislador, penso que seria, então, forçado a admitir que o caso não seria de mandado de injunção e sim de mandado de segurança ou outro instrumento processual, que não o mandado de injunção.

Peço vênia, por isso, aos eminentes Ministros que dele divergiram, para deferir o Mandado de Injunção nos termos, em que o faz o eminente Ministro-Relator.



Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409

CONCLUSÃO

Do exposto cabe concluir que as entidades de assistência social e as filantrópicas, incluindo as fundações de direito privado **não** instituídas **nem** mantidas pelo Poder Público, somente são isentas (ou imunes, para quem entende que o art. 55 da Lei nº 8.212/91 está regulamentado o § 7º do art. 195 da Constituição) da COFINS se atenderem os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

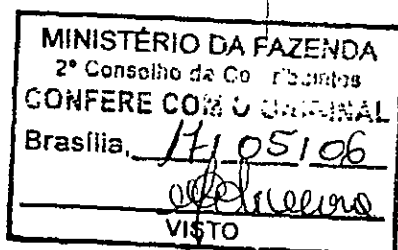
A recorrente, intimada a comprovar sua condição de imune ou isenta, apenas demonstrou ser isenta do IRPJ, conforme o art. 30 da Lei 4.506, de 1964, e posteriormente de acordo com o art. 15 da Lei 9.532, de 1997 (conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, fl. 44).

Como não atende aos requisitos do citado art. 55, não sendo, inclusive, possuidora do antigo Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, hoje Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, é plenamente cabível a exigência da Cofins.

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 13 de setembro de 2005.

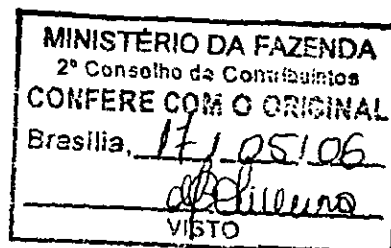
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409



VOTO DO CONSELHEIRO LEONARDO DE ANDRADE COUTO
RELATOR-DESIGNADO

Sem embargo da habitual riqueza técnica exposta no voto do ilustre Relator, permito-me dele discordar em relação à sistemática de tributação da Cofins sobre as Fundações.

De imediato, importa discernir no objeto da ação fiscal dois períodos distintos para efeitos de apuração da contribuição. O primeiro compreendendo os fatos geradores de 31/01/96 a 31/01/99, inclusive; o segundo abrangendo os fatos geradores de 28/02/99 a 31/12/2001.

No que tange aos fatos geradores até 31/01/99, a tributação da Cofins seguiu as regras da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, que estabeleceu a incidência nos seguintes moldes:

Art. 1º (.....)

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza (grifo acrescido)

Até então, não havia dispositivo legal tratando de isenção da Cofins para entidades sem fins lucrativos. Esclareça-se que no inciso III, do artigo 6º, da LC nº 70/91, referindo-se às entidades beneficentes de assistência social, ainda que haja menção à “isenção” trata, na verdade, de imunidade. Cometeu-se aí o mesmo deslize redacional ocorrido no § 7º do artigo 195 da Carta Magna:

Art. 6º São isentas da contribuição:

(.....)

III - as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

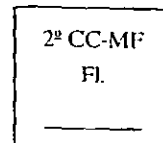
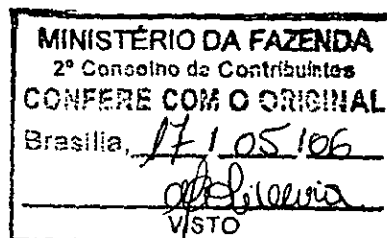
Sendo assim, nesse período não há que se falar em isenção da contribuição para as fundações. Poder-se-ia estar diante de uma imunidade, para as fundações que se caracterizassem como entidades beneficentes de assistência social e cumprissem os requisitos de que trata o dispositivo supra transcrito. Parece-me que não é o caso.

O que ocorre então, partindo-se da regra geral definida no art. 2º da LC nº 70/91, é a não incidência em relação a quaisquer rendimentos que NÃO se enquadrem como receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. Em outras palavras, não incide a Cofins sobre os ganhos que não possam ser enquadrados como receitas inerentes às atividades da entidade.

Sob esse prisma, a própria recorrente afirma que tanto a Taxa Moderadora como a Taxa de Administração tem previsão nos regulamentos da entidade sendo, portanto, receitas próprias. Por outro lado, é da natureza das taxas o caráter contraprestacional. Veja-se a contradição na defesa ao tentar negar tal fato ao mesmo tempo em que o admite (fl. 221):



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409

Da mesma forma que a "taxa de administração", a "taxa moderadora" também não se consubstancia em contraprestação pelos serviços prestados, se revelando como um valor fixo pago pelo associado quando da utilização de qualquer dos serviços colocados à sua disposição. (grifo acrescido).

Ora, o que significa pagar um valor quando da utilização de um serviço, senão uma contraprestação?

No que se refere à receita de aluguel, penso que a situação é outra. Constitui-se em ganho atípico, sem relação direta com o objeto social da entidade, ainda que a receita possa ser aplicada diretamente na consecução desse objeto. Assim, não se enquadraria nas disposições do artigo 2º da LC nº 70/91, devendo ser excluída da tributação.

Em resumo, concernente aos fatos geradores de janeiro/96 a janeiro/99, inclusive, voto por dar provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação os valores correspondentes às receitas de alugueis.

Posteriormente, a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, ampliou a base de cálculo da contribuição com efeitos a partir de 1º de fevereiro de 1999, determinando a incidência sobre o faturamento equivalente à receita bruta, nos seguintes termos:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

(.....) (grifo acrescido)

A legislação em comento trouxe significativa mudança na sistemática de apuração da Cofins. Para efeitos de inclusão na base de cálculo, não há mais distinção em relação à natureza da receita auferida. Sob esse prisma, no presente caso, todas as receitas obtidas pela entidade seriam, a princípio, sujeitas à tributação.

Entretanto, a Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, trouxe a isenção da Cofins em relação às atividades próprias das entidades sem fins lucrativos dentre elas as fundações. O texto estabeleceu:

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:

(.....)

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

(.....).

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



Processo nº : 10680.008785/2002-81
Recurso nº : 125.903
Acórdão nº : 203-10.409

(.....)

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

(.....)

(grifo acrescido)

Em relação às fundações, a legislação não previu nenhum requisito para o gozo da isenção. O art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 e julho de 1991 e o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 são direcionados às entidades beneficentes de assistência social. O art. 15 da Lei nº 9.532/97 estabelece exigências para o gozo da isenção a serem cumpridas pelas instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e associações.

Entendeu o legislador que o estatuto da fundação, ao regram a forma como ela é conduzida dentro das premissas legais que devem nortear tal entidade, seria instrumento suficiente para adequá-la e, dessa forma, permitir-lhe o gozo da isenção.

Restaria a definição de atividade própria para efeitos do gozo da isenção. Tal questão deve ser dirimida a partir do objeto social da entidade, dos preceitos que nortearam sua constituição. Sendo atividade inerente à natureza da organização, será atividade própria e, como tal, as receitas daí decorrentes serão isentas da Cofins.

Nessa ótica, é irrelevante o caráter contraprestacional da atividade. O legislador não estabeleceu nenhuma restrição dessa natureza para efeitos do usufruto da isenção. Aliás, se o fizesse não apenas a isenção, mas a própria entidade perderia a razão de ser, tendo que sobreviver exclusivamente de doações e subvenções quase sempre em volume insuficiente para fazer frente às necessidades.

No presente caso a fiscalização excluiu da base de cálculo, corretamente, os valores correspondentes às mensalidades dos associados e à contribuição do instituidor. Entretanto, não o fez em relação às Taxas de Administração e Moderadora que, como visto acima, constituem-se em receitas oriundas de serviços prestados aos associados e admitidas pela entidade como vinculadas ao objeto social, devendo também ser excluídas.

Do exposto, em relação aos fatos geradores compreendidos entre fevereiro/99 e dezembro/01, inclusive, voto por dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação os valores correspondentes às Taxas de Administração e Moderadora.

Sala das Sessões, em 13 de setembro de 2005

Leonardo de Andrade Couto

LEONARDO DE ANDRADE COUTO

