



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10680.017106/2005-15
Recurso nº 170.112 Voluntário
Acórdão nº **3102-01.326 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de janeiro de 2012
Matéria Cofins - Recolhimento inferior ao devido
Recorrente FUNDAÇÃO OURO BRANCO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2003

COFINS. FUNDAÇÕES. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DE ATIVIDADES PRÓPRIAS. ISENÇÃO.

São isentas da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins as receitas relativas às atividades próprias das fundações, entendidas como tal as decorrentes do exercício das atividades para as quais a entidade foi constituída, independentemente de sua origem ou de seu caráter contraprestacional.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. LEI 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO STF. REPERCUSSÃO GERAL.

As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, reconhecidas como de repercussão geral, sistemática prevista no artigo 543-B do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pelo contribuinte. Artigo 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, até 1º de fevereiro de 2004, incide apenas sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, e a decorrente das demais atividades operacionais típicas da pessoa jurídica.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar integral provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, relator, e Winderley Pereira, que davam provimento parcial para afastar a incidência sobre receitas financeiras e outras receitas.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Luciano Pontes de Maya Gomes, Winderley Moraes Pereira, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho e Nanci Gama.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em desfavor da Fundação Ouro Branco, em razão da alegação de que, na opinião da autoridade autuante, o sujeito passivo não faria jus à isenção da Cofins instituída pelo art. 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 27/08/2001.

Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 16 a 28, a autuada é fundação de direito privado instituída pela pessoa jurídica Aço Minas Gerais S/A, sem fins lucrativos, e que terá como objetivos:

a) criar, manter e custear serviços de saúde, constituído por hospitais, ambulatorios e correlatos, visando promover, preservar, recuperar e reabilitar prioritariamente a saúde dos empregados da Açominas e de seus dependentes;

b) administrar hospitais, ambulatorios de propriedade de terceiros, e prestar outros serviços, mediante convênios;

c) criar, manter e administrar estabelecimentos de ensino, de qualquer grau, inclusive superior e técnico, mas, principalmente, o de nível médio profissionalizante.

Esclarece, ainda, que, em resposta a intimação, afirmara a contribuinte não possuir Registro e Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, Comprovante de Isenção, fornecido pelo INSS e Comprovação da inscrição da entidade no Conselho Municipal de Assistência Social¹, mas afirma possuir certidão do Ministério da Justiça que a declara como entidade de Utilidade Pública e apresenta certidão que comprovaria tal alegação².

Aduz, finalmente, com relação a esse aspecto, que a fundação funcionaria como um hospital, prestando serviços a particulares e convênios médicos, não atendendo ao Sistema Único de Saúde³.

¹ Trecho do relatório fiscal à fl. 17 e resposta do sujeito passivo à fl. 59.

² Doc. à fl. 57.

³ Trecho à fl. 23, conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Noutro plano, sustenta a autoridade fiscal, com base na análise da contabilidade e, tomando como norte o conceito extraído da instrução normativa nº 247, de 2003, que o sujeito passivo não auferira receitas isentas, na medida em que as receitas identificadas não decorreriam de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades, fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional.

Com relação aos fundamentos de impugnação, descreve o órgão julgador de primeira instância:

Cientificado em 30/11/2005 (fls. 03), o interessado apresentou, em 28/12/2005, impugnação ao lançamento, conforme arrazoado de fls. 248/289, acompanhado dos documentos de fls. 291/313, com as suas razões de defesa assim resumidas:

-A autoridade fiscal não concordou com o posicionamento da fundação no sentido de ser isenta da referida contribuição, com base no art. 14, X c/c art. 13, VIII da mesma MP 2158-35, de 2001.

-Discordando da impugnante, a autoridade fiscal responsável pela autuação entendeu que o Poder Público “definiu” o que são as “receitas relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13”, isto o fazendo através da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 247, de 21 de novembro de 2002, em seu art. 47, II, § 2º.

-É de conhecimento geral que, no que tange à Cofins, o instrumento normativo, que rege a isenção para as fundações de direito privado é a MP 2158-35, de 27/08/2001, nos termos dos seus dispositivos já transcritos acima (art. 14, X c/c art. 13, VIII).

-Antes de mais nada, vale lembrar que a MP 2158-35, nos termos do art. 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001, está em pleno vigor, e assim continuará até que medida provisória ulterior a revogue explicitamente ou até deliberação do Congresso Nacional.

-De outro lado, pela leitura dos dispositivos já mencionados acima, é inegável que o legislador, quando da instituição da regra da isenção da Cofins para as fundações de direito privado, quis retirar de sua abrangência as receitas que não fossem derivadas das atividades próprias.

-No entanto, como esse mesmo legislador não “definiu” o “significado” do que seriam tais atividades próprias das entidades, o Poder Público entendeu-se (como se verá, equivocadamente) detentor de “legitimidade” para tal “conceituação”.

-Ocorre que, no entendimento da impugnante – entendimento este que é amparado por boa parte da doutrina especializada e também, como se verá, da jurisprudência judicial e administrativa do Conselho de Contribuintes do Ministério da

Fazenda -, a Secretaria da Receita Federal não detinha legitimidade para regulamentar dita norma; em segundo lugar, porque, ao regulamentar a norma, acabou por restringir a norma da isenção através de “conceituação” que se distancia de qualquer critério tecnicamente (cientificamente) aceitável, o que fê-la incorrer, seja pelo primeiro motivo, seja pelo segundo, em afronta ao princípio constitucional da legalidade, tudo como se verá abaixo.

-Assim, por vigorar no sistema jurídico nacional o comando da legalidade, princípio constitucional que é explícito, verdadeiro consagrador do império da função legislativa e contido no art. 5º, II da Constituição da República, temos que, na seara da tributação, onde o princípio é recebido sob a roupagem da legalidade estrita, exsurgindo-se da regra contida no art. 150, I do Diploma Excelso, é vedado instituir ou aumentar tributo sem lei que assim estabeleça, assim como estabelecer e reger, sem lei, hipóteses de exclusão de créditos tributários (dentre elas, a isenção).

-No entanto, o que o Poder Público Executivo acabou fazendo, ao pretender “regulamentar” a norma da isenção tributária relacionada à Cofins das fundações privadas, foi justamente agredir tal princípio, marcando as citadas disposições da IN SRF 247 de flagrante inconstitucionalidade.

-Em primeiro lugar, como já se disse, porque a norma da isenção em comento não dispôs sobre a necessidade de sua regulamentação, razão pela qual não havia legitimidade à SRF para editar tal “regulamento”.

-Em segundo lugar, porque, mesmo que seja entendido que havia essa legitimidade, vê-se que o Poder Público, ao “conceituar” as atividades próprias das entidades, foi muito além do que lhe seria permitido fazer.

-E isto não apenas porque o Poder Executivo restringiu o conceito de atividades próprias, fazendo o que somente a lei poderia ter feito caso o legislador o quisesse; o Poder Executivo foi muito além do que poderia fazer principalmente porque, ao restringir o conceito, não se utilizou de critério jurídico, ou seja, não se utilizou de critério técnico, científico, como se verá a seguir.

-A impugnante entende que nada há a se regulamentar sobre o que seriam as atividades próprias das entidades, já que é absolutamente natural – não carecendo de explicação – a conclusão de que atividades próprias são aquelas atividades previstas no estatuto social da entidade (e com cujas receitas a entidade pretende cumprir o seu fim social).

-Verifica-se, dos vocábulos pesquisados, que atividade refere-se necessariamente a alguma ação, enquanto própria refere-se à característica de ser peculiar, particular, natural a algo.

-Obviamente, não pode haver outro entendimento senão o de que as receitas abrangidas pela isenção deverão ser oriundas do exercício de uma ação, por parte das entidades, que lhe sejam peculiares.

-Assim, o significado do termo “atividades próprias” deve, naturalmente, ser a soma de ações, de atribuições, de encargos, de serviços, desempenhados por uma determinada pessoa, e que lhe sejam peculiares.

-Ora, de qualquer exercício intelectual um pouco mais profundo percebe-se que, com a IN SRF 247/02, a Fazenda está realmente afirmando que o simples recebimento de contribuições, de doações, de anuidades ou de mensalidades são as atividades próprias das entidades.

-Assim, pergunta-se: Receber anuidade é “praticar alguma atividade”.?

- E mais: As fundações são efetivamente “criadas” para receber doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei.?

-É claro que não; as fundações são criadas para desenvolver as atividades descritas em seu objeto social, atividades estas que, conforme a descrição de seu estatuto social, podem ser custeadas por doações, anuidades, etc., mas que podem ser custeadas por algum tipo de contraprestação, nos termos já perfeitamente aceitos pela jurisprudência nacional.

-Assim, as fontes de custeio da fundação podem advir de doações, anuidades ou mensalidades, mas “receber tais verbas” não é a atividade própria da fundação, inclusive porque quando do recebimento de anuidades, mensalidade doações, a entidade está em situação de passividade, não representando qualquer ação.

-Para que haja ação, e, portanto, para que haja atividade, é obviamente necessária uma pessoa (jurídica, in casu) efetivamente exercendo aptidões. Nunca, como quer a Fazenda na IN SRF 247/02, uma pessoa em situação de passividade, simplesmente “recebendo valores”; ou melhor, vendo-os adentrar em seu caixa, o que não é “exercer atividade” e, muito menos exercer “atividade própria”.

-Não há, pois, outra conclusão a se chegar, senão a de que é equivocada a suposta “regulamentação” levada a efeito pela IN SRF 247/02, representada pelo afã do Poder Público em impedir que as receitas das fundações de direito privado sejam realmente alcançadas pela isenção legal (ao contrário do que quis o legislador!), pois cria uma inusitada “conceituação” do termo “atividades próprias” – distanciando-se de tudo o que o termo significa em termos semânticos.

-Além de equivocada, é obviamente ilegal e inconstitucional a SRF 247/02, pois restringiu a norma de isenção, o que somente poderia ter sido feito por lei, nos termos dos art. 97, inciso VI,

99, 110 e 176 do Código Tributário Nacional e dos art. 5º, II e 150, I da Constituição da República.

-E não se diga que o fundamento legal da IN SRF 247, pra fazer o que fez, seria o art. 111 do CTN, pois dizer que “as normas de isenções são interpretadas literalmente” não é, definitivamente, o mesmo que dizer que elas devam ser interpretadas “restritivamente”.

-Ora, o que se quer alcançar com qualquer interpretação é, em verdade, o sentido da norma, este devidamente contextualizado com todo o Sistema Tributário Nacional e com a CF.

-Ad argumentandum tantum, a impugnante protesta pela desconstituição do crédito tributário em discussão também em face de sua condição de imune à Cofins por ser uma entidade beneficente de assistência social, nos termos da CF.

-Isto que dizer que, dentre as 6 formas desonerativas de imposição tributária, a imunidade é a única que, por determinação superior – da CF – é colocada fora do alcance do poder tributante. Não há sequer o nascimento de obrigação tributária e, muito menos, do crédito tributário.

-Com relação “às exigências estabelecidas em lei” que, nos termos do § 7º do art. 195 da Carta Magna, devem atender as entidades beneficentes de assistência social para o gozo da imunidade concedida, sabe-se que há inequívoca aplicação do art. 146, II da Constituição da República.

-Por tal razão, é também pacífico, na doutrina e jurisprudência nacionais, que os requisitos para o exercício da imunidade são apenas aqueles trazidos pelo art. 14 do CTN, cujo caráter de lei complementar é também indiscutível juridicamente.

-Com base no disposto acima, a impugnante protesta pela observância de seu direito à imunidade da Cofins, nos termos da CF, já que atende a todos os requisitos constantes do art. 14 do CTN.

-Contudo, a MP 2158-35, ao dispor sobre o não pagamento (“isenção”) de Cofins pelas entidades de assistência social, em seu já transcrito acima art. 14, X, agora c/c o inciso III do seu art. 13, vai além do que a norma constitucional foi, em termos de exigências para o gozo do benefício.

-Ora, em virtude do princípio da supremacia da Constituição, tais normas não podem ser observadas, já que ferem o princípio lógico da não-contradição, segundo o qual duas normas contraditórias não podem ser simultaneamente válidas.

-Em assim, não se entendendo, obviamente não resta alternativa senão o reconhecimento da inconstitucionalidade das referidas normas, pois é uníssono, como já se disse, o entendimento de que as normas que podem regular as limitações ao poder de tributar (imunidade) deverão ser sempre oriundas de lei complementar –

o que não é da natureza da PM 2158-35/01 e muito menos da natureza da IN SRF 247/02.

-Na esteira do que foi sustentado acima, e para que reste inequívoco o direito da impugnante à imunidade constitucional, cumpre demonstrar que a entidade, além de cumprir com os requisitos para o gozo da imunidade constitucional (art. 14 do CTN), também é entidade que possui indiscutível caráter assistencial.

-A distinção entre assistência social e saúde, no âmbito da seguridade social, nos termos da Constituição, não significa, de forma alguma, que as atividades desenvolvidas pela impugnante inegavelmente relacionadas à saúde, estariam fora do alcance da norma prevista no art. 195, § 7º da Carta Magna.

-Seria um total despropósito interpretar, literal e restritivamente, que o constituinte quis dar imunidade às instituições de assistência social, mas “desde que as atividades das instituições de assistência social não estivessem relacionadas com saúde, e sim apenas com as atividades definidas por seu art. 203 (assistência social)” já que é patente a carência de nossa sociedade em termos de saúde pública.

-Veja-se a jurisprudência do STF quando da apreciação do pedido de liminar na ADIN 2028/DF.

-Flagrante é o caráter assistencial da impugnante, que cumpre com todos os requisitos contidos no art. 14 do CTN e, assim é imune do pagamento de Cofins, com base no art. 195, § 7º da CF.

-Rechaça-se, desta forma, qualquer outra restrição ou limitação no que tange ao exercício das atividades pelas instituições de assistência social além das contidas no art. 14 do CTN, tais como as salientadas pela MP 2158-35/01.

-Cumpre lembrar, também, que a impugnante é instituição declarada de utilidade pública federal pelo Decreto de 27/02/1992, estando com a documentação referente a tal condição perfeitamente em dia. Este dado é de extrema relevância quando do enfoque de seu caráter de instituição prestadora de verdadeira assistência social à população que então é assistida por ela.

-O entendimento acima disposto encontra farto amparo na jurisprudência do próprio Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

-Também o posicionamento do Poder Judiciário vai ao encontro do direito defendido pela impugnante.

-Por fim, e apenas por argumentar – caso esta Delegacia de Julgamento venha, por absurdo, a entender que não deve ser observada a isenção e/ou a imunidade constitucional-, a impugnante protesta pela não utilização da base de cálculo da

Cofins assim como definida pela Lei nº 9.718/98 (faturamento=receita bruta), já que o dispositivo utilizado é flagrantemente inconstitucional, conforme recente pronunciamento do STF nos RE 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840 – leading cases da discussão sobre a inconstitucionalidade da majoração das bases de cálculo do PIS e da Cofins pela Lei nº 9.718/98.

-Assim, como é do conhecimento geral, resta superada a questão da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, sendo que a fiscalização não poderia ter-se utilizado de todas as receitas da entidade com o fim de apurar a base de cálculo da Cofins que entende devida.

-Devem, pois, ser desconsideradas as receitas financeiras da entidade, assim como todas as outras que não signifiquem receitas oriundas de faturamento em seu sentido estrito, conforme entendimento do STF.

Dos pedidos:

-Requer que seja desconstituído o crédito tributário constante do Auto de Infração, em função da condição da impugnante de isenta e de imune ao tributo em questão.

-Ad argumentandum tantum, que o AI seja decotado de seus excessos, já que a base de cálculo utilizada pelo mesmo (art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98) é inconstitucional.

Ponderando as razões aduzidas pela autuada, juntamente com o consignado no voto condutor, decidiu o órgão *a quo* pela manutenção integral da exigência, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2003

Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

A arguição de ilegalidade e de inconstitucionalidade não é oponível na esfera administrativa por transbordar os limites da sua competência.

Lançamento Procedente.

Após tomar ciência da decisão de 1ª instância, comparece a autuada mais uma vez ao processo para, em sede de recurso voluntário, essencialmente, reiterar as alegações manejadas por ocasião da instauração da fase litigiosa.

Acrescenta a tais fundamentos suas ponderações acerca da manutenção do caráter assistencial da entidade, independentemente da gratuidade dos serviços prestados, na medida em que essa receita seria justamente o meio para garantir o atendimento de seus objetivos. Cita doutrina e jurisprudência.

Acrescenta, ainda suas ponderações acerca da inconstitucionalidade das multas, alegadamente confiscatórias.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator

Tomo conhecimento do presente recurso, que foi tempestivamente apresentado e trata de matéria afeta à competência desta Terceira Seção.

Analiso separadamente os pontos sobre os quais cabe a este colegiado se manifestar.

1- Base de Cálculo

Inicialmente, enfrento as alegações atinentes à incidência da contribuição litigiosa sobre receitas financeiras e sobre “outras receitas” dissociadas da atividade operacional do sujeito passivo, em princípio tributáveis, nos termos do § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718, de 1998⁴.

Ocorre que, como é cediço, o Plenário do Pretório Excelso, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 346.084-6⁵, concluiu que tal dispositivo viola o art. 195 da Constituição Federal e o art. 110 do Código Tributário Nacional, na medida em que incluía nas fontes de custeio seguridade social fonte não prevista na naquela Carta Política e ampliava o conceito de faturamento.

Veja-se sua ementa:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO

⁴ 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.

⁵ Ministro Marco Aurélio, julgado em 09/11/2005.

SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

Faço minhas as considerações do Min. Marco Aurélio de Mello acerca do descompasso entre o dispositivo que daria base para a tributação objeto do litígio e os artigos 195 da Constituição Federal de 1988, na versão que vigia anteriormente à Emenda Constitucional nº 20, de 1998.

Até porque, após votação de questão de ordem nos autos do RE 585235, foi reconhecida a repercussão geral sobre a matéria, tornando obrigatória a aplicação desse entendimento por parte deste Colegiado, ex vi do art. 62-A do Regimento Interno do CARF.

Dentro desse contorno, só seria possível fazer incidir a contribuição nos moldes do que dispunha o art. 2º da Lei Complementar 70, de 1991, que fixou:

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.

Assim, afasto a incidência da Cofins sobre as receitas financeiras e sobre as classificadas sob a rubrica “outras receitas”, descritas nos demonstrativos às fls. 29 e 30.

2- Isenção

Antes de enfrentar os argumentos relativos ao cabimento ou não da isenção objeto do presente processo, julgo prudente esclarecer que a autuação está fundamentada na acusação de que as receitas auferidas pelo sujeito passivo não fariam jus ao benefício previsto no art. 14, X da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001⁶, que reproduz o texto da Medida Provisória nº 1858-6, de 1999.

Tal dispositivo, como é possível extrair da sua redação, fixa, essencialmente, duas condições: uma de natureza subjetiva, qual seja, o sujeito passivo se enquadrar em um dos incisos do art. 13 da mesma medida provisória; e uma de natureza objetiva, a receita auferida se enquadrar no conceito de “relativa à atividade própria”.

⁶ 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.~~

Assim, restando claro, a meu ver, que o Fisco julgou cumpridos os requisitos fixados no art.13, VIII, da mesma Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001⁷. Ou seja, a autoridade fiscalizadora não contesta que a recorrente é, efetivamente, fundação de direito privado apta ao recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de salários.

A tributação das receitas auferidas pela recorrente, portanto, decorreria do descumprimento das condições objetivas, na medida em que, na opinião daquela autoridade, tais receitas não poderiam ser consideradas como decorrentes de “atividades próprias”.

Nessa linha, em que pese a insurgência do sujeito passivo com relação à suposta inconstitucionalidade da legislação que fixou requisitos para o reconhecimento da imunidade fixada no § 7º do art. 195 da Constituição Federal de 1988⁸, e que tal matéria é alvo de repercussão geral reconhecida nos autos do RE 566.622-1, penso que não há justificativa para que se promova o sobrestamento julgamento do presente recurso

A meu ver, tal medida estaria condicionada à comprovação de que a Fundação Ouro Branco atua como entidade filantrópica e que a reclamada imunidade deixara de ser reconhecida em face do descumprimento das condições elencadas no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991. Nesse caso, o debate na via administrativa, por força do art. 62-A, caput e § 1º, do atual RICARF⁹, dependeria da avaliação da constitucionalidade deste dispositivo legal.

Ocorre que, em face dos fatos carreados ao processo, penso, reafirme-se, que essa não correspondente à verdadeira matéria litigiosa. Como já se destacou, em que pese a ausência de finalidade lucrativa, a recorrente não atua, pelo menos segundo os elementos carreados ao processo, na promoção da assistência social, conceituada no art. 203 da Constituição Federal de 1988:

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:.

A fim de melhor delimitar esse conceito de assistência social, tomo emprestado o extraído do voto condutor da Medida Cautelar deferida nos autos da ADI 2028¹⁰:

"podemos definir o direito Assistencial como a parte do Direito Social relativa à concessão aos hipossuficientes dos meios de satisfação de suas necessidades vitais, sem qualquer contraprestação de sua parte"(original não destacado).

⁷ 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;

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

⁹ Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B..

Ora, como destacou a autoridade autuante, e não foi contestado, a fundação dedica-se ao atendimento dos empregados e dos dependentes dos empregados da sua instituidora, mediante remuneração direta ou através de planos de saúde, atuação que, a meu ver, longe está de se amoldar ao conceito de assistência social gizado na Constituição Federal de 1988.

Impende que se registre, ademais, que a obtenção de reconhecimento como instituição de Utilidade Pública (exclusivamente federal, esclareça-se), igualmente não leva em consideração a atuação na área de assistência social. Confira-se o que diz o Decreto nº 50.517, de 1961:

Art. 1º As sociedades civis, associações e fundações, constituídas no país, que sirvam desinteressadamente à coletividade, poderão ser declaradas de utilidade pública, a pedido ou " ex-officio ", mediante decreto do Presidente da República.

Afastada tal pretensão de enquadramento como entidade assistencial, retoma-se a análise do cumprimento das condições objetivas fixadas no já transcrito art. 14, X da Medida Provisória nº 2158-35, de 2001.

Sustenta a autoridade autuante que nenhuma das receitas descritas nos demonstrativos às fls. 29 e 30, são isentas, na medida em que não se enquadrariam no conceito de “relativas às atividades próprias” da entidade.

Antes de adentrar em tal análise, entretanto, registro que a discussão que povoa o presente recurso, a meu ver, é sensivelmente diversa da que foi debatida nos autos do recurso que foi alvo do acórdão nº 3102-00.930, de 1º de março de 2011, de relatoria do i. Conselheiro Ricardo Rosa e de outros julgados na mesma data. Em tais hipóteses, estando claramente delineada a hipótese de imunidade, julguei que os estatutos da entidade seriam aptos a demarcar o conceito de receita originária da atividade própria, daí porque, em tais arestos acompanhei voto condutor do aresto.

Em tais casos, restara claramente demarcado que a pessoa jurídica atuava como entidade assistencial apta à fruição da imunidade constitucional, fator que limita significativamente a imposição de restrições à implementação daquele benefício. Aliás, como indica a doutrina, limita o próprio exercício da competência para tributar¹¹.

Também não se pode olvidar que a pacífica jurisprudência do Pretório Excelso referendou que a busca pelo alcance da norma imunizante deve se pautar em uma interpretação ampliativa, que privilegie o aspecto teleológico da imunidade¹².

Diferentemente daqueles casos, no presente litígio, discute-se exclusivamente o aspecto objetivo da isenção conferida a pessoa jurídica organizada sob a forma de fundação, sem que se exija, por exemplo, um percentual mínimo de atendimento a hipossuficientes, usuários do Sistema Único de Saúde, como se verifica no caso das entidades assistenciais.

Assim, em situações análogas ao presente, onde não se vislumbra o pálio da imunidade, a interpretação ampliativa dos limites objetivos da isenção, a meu ver, representaria uma violação dos princípios da universalidade e da solidariedade social, gizados no art. 195, da

¹¹ Vide Chiesa, Clélio. A Competência Tributária do Estado Brasileiro. São Paulo, 2002, Max Limonad.

¹² Vide Súmula 724, RE 190.761-4 e RE 524.615-AgR, todos do STF.

Constituição Federal de 1988¹³, permitindo que a pessoa jurídica, perfeitamente credenciada ao exercício de atividade econômico-empresarial, como já se manifestou a doutrina¹⁴, auferisse um benefício fiscal exclusivamente pela sua forma de constituição e pela previsão em seus estatutos.

Assim, a meu ver, no caso do presente litígio, a busca pela fixação do alcance da expressão “receita relativa à atividade própria” não pode prescindir da análise dos elementos que conferem os contornos da pessoa jurídica constituída sob a forma de fundação, a partir da dotação de um patrimônio, com alguma das finalidades previstas no já citado parágrafo único do art. 62 do Novo Código Civil.

Veja-se, nessa linha, o que diz o art. 62 do Novo Código Civil:

Art. 62. Para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la.

Parágrafo único. A fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência.

Os elementos nucleares do conceito de fundação são, portanto, patrimônio, finalidade e vínculo do patrimônio com a finalidade¹⁵.

Radicalmente diverso é o conceito de empresário extraído do mesmo código:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Nesta espécie de pessoa jurídica, portanto, o ponto de partida para a demarcação do conceito é a profissionalidade, combinada com a organização da atividade econômica, atividade essa dirigida à produção ou circulação de bens e serviços¹⁶.

Comparando-se tais conceitos, conclui-se o que se pode entender como uma atividade típica (ou própria) de uma fundação e, diversamente, o que se inclui no rol das atividades próprias da empresa. Próprias da atividade fundacional, portanto, são as receitas que se coadunam com a forma por meio da qual ela foi constituída e o objetivo almejado. Da mesma forma que própria da atividade empresária é a receita oriunda do exercício da atividade econômica.

¹³ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

¹⁴ Vide Diniz, Gustavo Saad. *Direito das Fundações Privadas - teoria geral e exercício de atividades econômicas*. São Paulo, Lemos e Cruz, 2007, 3ª ed., pp. 540/541

¹⁵ Vide Diniz, Gustavo Saad. *Direito das Fundações Privadas - teoria geral e exercício de atividades econômicas*. São Paulo, Lemos e Cruz, 2007, 3ª ed., pp. 88/89.

¹⁶ Vide Sztajn, Rachel. *Teoria Jurídica da Empresa : Atividade Empresária e Mercados*. São Paulo. Atlas, 2004,

É fato que a fundação pode, na busca pelo atingimento de seus objetivos, exercer atividade econômica, mas tal atividade será residual, sob pena de desvirtuar o instituto. Daí porque, falar-se que as receitas dela advindas seriam “impróprias” da atividade.

Nesse ponto, não custa registrar que, em que pese a fragilidade da interpretação exclusivamente gramatical, segundo o dicionário Houaiss¹⁷, dentre os sinônimos da expressão “próprio”, destacam-se:

característico, congênito, distintivo, distinto, específico, inato, individual, individualizador, insito, íntimo, natural, particular, peculiar, pessoal, privado, privativo, reservado, típico; ver tb. sinonímia de conveniente, inerente e respectivo

Somados, esses fatores conduzem à conclusão de que o Poder Judiciário andou bem quando referendou o alcance da isenção em termos idênticos ao fixados no § 2º do art. 47 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, assim redigido:

§ 2º Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Ou seja, em que pese, com a devida vênia, a pouca habilidade com que demarcou sua interpretação, fixando como traço característico a “contraprestação”, ao invés do conteúdo econômico, em verdade o resultado alcançado é exatamente o mesmo do obtido se empregasse a nomenclatura do código civil.

De fato, o negócio jurídico oneroso, próprio da atividade econômica, tem como característica principal a atribuição de um ônus a uma das partes em contraprestação ao assumido pela outra, enquanto que no negócio jurídico gratuito, próprio das atividades fundacionais, o sacrifício é suportado exclusivamente por uma das partes.

A referendar esse raciocínio estão as reiteradas manifestações do Poder Judiciário sobre o tema.

Veja-se, a respeito, o que restou consignado pelo Superior Tribunal de Justiça, nos autos do AgRg no REsp 476246/RS¹⁸:

TRIBUTÁRIO – FUNDAÇÃO DE DIREITO PRIVADO – ATIVIDADES REMUNERADAS – CONTRAPRESTAÇÃO – FATOS GERADORES NÃO ISENTOS – INCIDÊNCIA DA COFINS– REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO INEXISTENTE – NORMA DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA – INTERPRETAÇÃO DADA NA JURISPRUDÊNCIA DO STJ.

(...)

2. Do exame da decisão agravada, constata-se, ao contrário do alegado pela agravante, que o caráter contraprestacional de

¹⁷ Edição eletrônica, disponível em <http://houaiss.uol.com.br/busca.jhtm?verbete=pr%F3prio&stype=k>

¹⁸ Segunda Turma, Ministro HUMBERTO MARTINS, julgado em 23/10/2007, DJ de 12/11/2007.

serviços profissionais de ensino e de treinamento implica incidência da COFINS e prescinde de reexame fático-probatório contido nos autos.

3. A legislação de regência foi aplicada na forma da jurisprudência dominante do STJ. Denota-se que, ao contrário do decidido pelo Tribunal de origem, o STJ entende que segundo a exegese do art. 111, inciso II, do CTN, a legislação tributária que outorga a isenção deve ser interpretada literalmente. Portanto, inexistente suposta isenção no caso, uma vez que a agravante auferia receita oriunda da remuneração pela prestação de serviços.

Agravo regimental improvido.

Aprofundando o raciocínio, tomando o julgado acima como referência, consignou o Tribunal Regional Federal da 1ª Região¹⁹:

(...)

2. Conforme disposto no art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.08.2001 (ainda em tramitação; última reedição da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29.06.1999), são isentas da Cofins, desde 01.02.1999, quanto a suas atividades próprias, as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações civis, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997 (art. 13, inciso IV), que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

3. A Instrução Normativa SRF 247/02, alterada pela IN nº 358 e pela IN nº 464/04, por seu turno, prevê em seu artigo 47, § 2º, a isenção da COFINS sobre as receitas derivadas de atividades próprias, explicitando que tais receitas têm que estar desprovidas de caráter contraprestacional direto.

4. A instrução normativa nada mais fez do que explicitar, nos termos da lei, o alcance das receitas relativas às atividades próprias dessas entidades. Precedente do STJ.

5. Não pode a regra de isenção tributária ser interpretada senão literalmente (artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional), de forma que não pode a nova regra legal de isenção ser aplicada retroativamente, à falta de previsão legal específica, estando então a associação civil sem fins lucrativos, no período anterior, sujeita à incidência da COFINS por força dos princípios constitucionais da universalidade e da solidariedade social (Constituição Federal de 1988, art. 195, caput e inciso I).

6. A impetrante Associação Nacional dos Bancos de Investimento – ANBID, na condição de associação civil sem fins

¹⁹ 6ª Turma Suplementar, Juiz Federal ANDRÉ PRADO DE VASCONCELOS, e-DJF1 DATA:22/06/2011

lucrativos, faz jus à isenção de Cofins a partir de 01.02.1999, sobre as suas receitas pagas pelos associados pela prestação de serviços a que se destina, mas não quanto às receitas da prestação de serviços aos associados descritas neste processo, que não são estritamente relacionados aos fins institucionais da impetrante, sendo, na realidade atividades contraprestacionais, remuneradas apenas pelos associados que por eles se interessem, inclusive praticadas no interesse dos associados em suas relações negociais com terceiros (como, por exemplo, emissões de títulos no mercado doméstico e externo e a assinatura e a venda avulsa de publicações especializadas, inclusive por meio eletrônico), não gozando, assim, da isenção pleiteada, por fugirem do âmbito da sua atividade própria, ainda que a impetrante as pratique sob alegação de inexistência de fins lucrativos.

Na mesma linha, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, nos autos da Apelação Cível 1258078²⁰

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. FALTA DE INTERESSE. **COFINS**. L. 9718/98. AMPLIAÇÃO BASE DE CÁLCULO. **RECEITA** OPERACIONAL BRUTA. INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA 1858-6 (ATUAL MP 2.158-35), REGULAMENTADA PELA INSTRUÇÃO NORMATIVA 247/2002. OBSERVÂNCIA AOS LIMITES DO PODER REGULAMENTAR.*

I - A ação meramente declaratória a ação não se sujeita ao prazo prescricional.

*II - Superada a discussão sobre a ampliação da base de cálculo perpetrada pela Lei 9.718/98, no tocante à **COFINS** e ao PIS, uma vez que o STF, no julgamento do RE346084/PR, pronunciou-se pela inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da referida lei, por ampliar o conceito de faturamento.*

*III - A Instrução Normativa 247/2002 manteve a **isenção** da **COFINS** sobre **receitas** derivadas de **atividades próprias**, explicitando a necessidade de estarem desprovidas de caráter contraprestacional direto. Atuou, assim, nos estritos limites do poder regulamentar, apenas estabelecendo o alcance da norma isentiva dos artigos 13 e 14 da MP 2.158-35.*

IV - Apelação parcialmente provida.

Finalmente o Tribunal Regional Federal da 5ª Região, nos autos da Apelação Cível 510.305²¹:

*Ementa TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. EXIGÊNCIA DE CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL PARA GOZO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. CABIMENTO. FUNDAÇÃO DE DIREITO PRIVADO. **ATIVIDADES** REMUNERADAS.*

²⁰ JUÍZA ALDA BASTO, Quarta Turma, DJF3 de 14/10/2010.

²¹ Desembargador Federal Francisco Barros Dias, julgamento em 15/02/2011, unânime.

**CONTRAPRESTAÇÃO. FATOS GERADORES NÃO ISENTOS.
COFINS. INCIDÊNCIA.**

(...)

6. As **receitas de atividades próprias** das associações civis decorrem de contribuições, de doações, de anuidades ou de mensalidades fulcradas em lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou de mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais; as quais são isentas da **COFINS**.

7. No caso dos autos, observa-se tratar-se de **receitas** da associação oriundas da remuneração pela prestação de serviços profissionais de ensino e de treinamento, as quais não são isentas, sendo incidente, portanto, a **COFINS**.

3- Conclusão

Com essas considerações, dou parcial provimento ao recurso para afastar exclusivamente a incidência da Confins sobre as parcelas denominadas “receitas financeiras” e “outras receitas”, descritas nos demonstrativos às fls. 29 e 30.

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 2012.

Voto Vencedor

Discute-se a incidência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins sobre receitas diversas auferidas pela Fundação Ouro Branco, consideradas pela fiscalização como não decorrentes de atividades próprias.

Uma vez que comungo da mesma opinião do i. Relator do Voto Vencido na parte que se refere às receitas financeiras e outras receitas, cabe aqui externar as razões por que diverjo em relação à incidência da Contribuição sobre as receitas oriundas da prestação de serviços hospitalares e congêneres.

Segundo entendeu a Fiscalização Federal, tais receitas não estariam contempladas pela isenção concedida em Lei por terem caráter contraprestacional. Assim consta do Termo de Verificação Fiscal no qual baseia-se a autuação .

Na auditoria constatamos que o contribuinte possuía nos anos-calendário de 2000, 2001, 2002 e 2003, receitas com caráter contraprestacional, que fogem do escopo da isenção da Cofins, pois não são receitas derivadas de suas atividades próprias, discordando com a leitura da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, dada pela IN SRF nº 247, de 2002, art. 47, §2º.

A Fundação funciona como um hospital, prestando serviços a particulares e convênios médicos, não atendendo ao Sistema Único de Saúde.

De posse de seus livros fiscais, retiramos os valores de sua receita mensal escriturada, com caráter contraprestacional, sendo elas os serviços de clínica médica, os serviços básicos hospitalares, os serviços das unidades de terapia intensiva, os

serviços de farmácia e medicamentos, laboratório e banco de sangue, fisioterapia, radiologia, outros exames, gasoterapia, serviços profissionais médicos, materiais de farmácia, refeições subsidiadas e cantina, além das receitas financeiras e outras receitas, de acordo com os seus balancetes mensais, chegando-se a base de cálculo da Cofins, como demonstra a planilha anexa, RECEITAS DOS ANOS-CALENDÁRIO DE 2000, 2001, 2002 E 2003 (fls. a).

Tal como já foi explicitado nos autos, a Contribuição em epígrafe tem origem na Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. No que concerne à sujeição passiva e ao campo de incidência, assim dispunha a norma legal.

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

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.

Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

- a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;
- b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

Na data de ocorrência dos fatos geradores objeto da presente autuação, durante os anos de 2000 a 2003, a legislação que regulamenta a incidência da Contribuição havia sofrido alterações. O inciso X, do artigo 14, da MP 2.158_35/01 previa isenção da Cofins para as receitas decorrentes de atividades próprias das entidades listadas no artigo 13 da mesma MP, nos seguintes termos.

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. 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.

Conforme a Lei, estão isentas da Cofins as fundações de direito privado e as fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público apenas em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias. A isenção, portanto, está vinculada, por um lado, à qualidade da pessoa jurídica – fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público, e, por outro, ao enquadramento da receita como sendo própria da entidade.

Conforme Dicionário Houaiss da língua portuguesa, a palavra próprio determina alguma coisa característica, inerente, peculiar, típica.

Levando-se em conta esse conceito, entendo que o juízo a respeito da tipicidade das atividades desenvolvidas por uma fundação deva ser feito, ainda que em caráter apenas introdutório, levando-se em consideração as informações presentes em seu estatuto, já que este não só registra a finalidade para a qual a entidade foi instituída, segundo vontade manifesta por seus fundadores, mas também testemunha a condição de interesse social determinada por lei para o gozo do favor isentivo.

Com efeito, não vejo outro ponto de partida para análise em tela. O próprio legislador, ao prever a outorga da isenção em epígrafe, fê-lo dispondo de maneira pouco específica e nada técnica, exigindo que o aplicador do direito lance mão de conceitos extraídos do cotidiano. Por isso, próprio da pessoa não pode ser outra coisa se não aquilo que, como acima, lhe é característico, inerente, peculiar ou típico. Fosse pessoa física, e estaríamos tratando da própria personalidade de quem se fala, sendo jurídica, tais atributos só podem ser extraídos de seus atos constitutivos.

Assim, vejamos as disposições estatutárias da Fundação Ouro Branco.

ARTIGO 2º - A FUNDAÇÃO, pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, sujeita ao regime administrativo e financeiro estabelecido neste Estatuto, tem por objetivos:

I - criar, manter e custear serviços de saúde, constituído por hospitais, ambulatorios e correlatas, visando a promover, preservar, recuperar e reabilitar prioritariamente a saúde dos empregados da AÇOMINAS e de seus dependentes;

II - administrar hospitais, ambulatorios de propriedades de terceiros, e prestar outros serviços, mediante conventos;

III - criar, manter e administrar estabelecimentos de ensino, de qualquer grau, inclusive superior e técnico, mas prioritariamente o de nível médio profissionalizante.

Uma vez que se defende o critério de que de considere-se próprio de uma entidade tudo o que se especifique em seus atos constitutivos como tendo constituído motivação para sua criação, parece-me inequívoco que as atividades glosadas pela Fiscalização Federal, listadas no Termo de Verificação Fiscal, devem ser consideradas como próprias da

Fundação, já que ajustam-se à disposição contida na alínea no artigo 2º do Estatuto. Impõe-se, então, analisar com maior cuidado a justificativa para a exclusão das receitas provenientes desses valores do conceito de atividade própria.

A Fiscalização Federal considerou tributáveis todas as receitas que, segundo entendimento veiculado na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 247/02, não se enquadram no conceito de atividades próprias dessas entidades. Assim dispõe a IN 247/02.

Art. 47. As entidades relacionadas no art. 92 desta Instrução Normativa:

I — não contribuem para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento; e

II — são isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

(...)

§ 2º Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais."

O Termo de Verificação Fiscal lavrado pela Fiscalização, com fulcro no entendimento fixado pela Secretaria da Receita Federal, refere-se às contas de receita identificadas que, conforme entendimento dos Fiscais Autuantes, deveriam integrar a base de cálculo da Cofins, nos seguintes termos.

De posse de seus livros fiscais, retiramos os valores de sua receita mensal escriturada, com caráter contraprestacional, sendo elas os serviços de clinica medica, os serviços básicos hospitalares, os serviços das unidades de terapia intensiva, os serviços de farmácia e medicamentos, laboratório e banco de sangue, fisioterapia, radiologia, outros exames, gasoterapia, serviços profissionais médicos, materiais de farmácia, refeições subsidiadas e cantina, além das receitas financeiras e outras receitas, de acordo com os seus balancetes mensais, chegando-se a base de cálculo da Cofins, como demonstra a planilha anexa, RECEITAS DOS ANOS-CALENDÁRIO DE 2000,2001 2002 E 2003 (fls. a).

No entender da Secretaria da Receita Federal do Brasil, manifesto por meio da Instrução Normativa nº 247/02, as receitas decorrentes de atividades próprias são somente aquelas (i) originadas de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades (ii) fixadas por lei, assembleia ou estatuto, (iii) recebidas de associados ou mantenedores e (iv) sem caráter contraprestacional direto.

Esse entendimento determina importante restrição no conceito em tela, na medida em que, ao definir atividades próprias como sendo exclusivamente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades, recebidas de associados ou mantenedores e sem caráter contraprestacional direto, exclui, dentre outras, qualquer receita originada de valores pagos a título de cobrança, já que estas não se constituem em contribuições nem doações, são frequentemente eventuais e quando recolhidas anual ou mensalmente não são pagas por associados, nem por mantenedores, mas pelo público em geral e tem caráter contraprestacional direto.

No caso concreto, como fica claro do teor do Termo de Verificação Fiscal antes reproduzido, a decisão tomada baseou-se exclusivamente no fato de tais atividades terem caráter contraprestacional direto e pelo de fato de a Fundação prestar serviços a particulares e convênios médicos, não atendendo ao Sistema Único de Saúde.

Tem-se, por conseguinte, na interpretação veiculada pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal e no procedimento conduzido pela Fiscalização Federal que a receita decorrente da prestação de serviços hospitalares não foi admitida como originada de atividades próprias da Fundação não porque a atividade em si não seja própria da Entidade, mas por ser ela prestada mediante pagamento para o qual há uma contraprestação de serviços correspondentes. Isso remete à conclusão de que uma mesma atividade pode ser considerada própria ou não dependendo exclusivamente de ela ser paga por alguém ou oferecida graciosamente à comunidade. Em outras palavras, a atividade é qualificada como própria ou não dependendo da sua fonte de financiamento. De fato, encontro grande dificuldade em admitir tal distinção.

Segundo me parece, se a Fundação foi criada, conforme estatuído, com a finalidade de criar, manter e custear serviços de saúde, (...) visando a promover, preservar, recuperar e reabilitar prioritariamente a saúde dos empregados da AÇOMINAS e de seus dependentes; de que forma a cobrança por este serviço desqualifica a receita? Parece-me que, uma vez que a atividade em si está em harmonia com as disposições estatutárias, seria necessário demonstrar como a cobrança traria como consequência a desqualificação da receita.

Como brilhantemente demonstrado pelo i. Relator do Voto Vencido, o elemento determinante na distinção entre uma fundação de uma sociedade empresaria está na finalidade para qual cada uma é constituída. Enquanto à fundação está delimitada finalidade religiosa, moral, cultural ou assistencial, a sociedade empresária destina-se à atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. Contrariamente, contudo, às conclusões encontradas pelo proeminente Colega, penso que identifica-se como atividade própria toda aquela que esteja em consonância com a finalidade para qual a Fundação é criada. A cobrança pelo serviço prestado não tem o condão de atribuir ao negócio o *status* de atividade econômica organizada, essencialmente, por não ter por escopo a atividade econômica propriamente dita e destinar-se precipuamente à finalidade assistencial e não à prestação de serviços na acepção empresarial do termo, ainda que o assistencialismo, neste caso, seja promovido por meio de atividade que, no mundo dos negócios, enquadre-se no conceito de prestação de serviços.

Nestes termos, o artigo 997 do Novo Código Civil estabelece como requisito do contrato firmado para exploração de atividade negocial a cláusula que especifica a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas.

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

(...)

VII - a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas;

É da essência da atividade empresarial a finalidade lucrativa na exploração do negócio e o risco decorrente da perda. Em sentido diametralmente oposto encontra-se a atividade fundacional, destinada à promoção da crença religiosa, ao fomento à cultura ou, como no caso concreto, à prestação de serviços assistenciais, sem nenhuma expectativa de

resultado econômico. A cobrança pelos serviços assistenciais, desde que represente receita destinada à manutenção das atividades próprias para as quais a Fundação foi constituída não pode, *data máxima vênia*, desqualificar a receita, atribuindo-lhe o conceito de receita decorrente de atividade empresarial.

De fato, não é demais acrescentar que, no plano social, não existe nenhum inconveniente de que entidades desta natureza cobrem por parte dos serviços prestados à comunidade, desde que revertam o resultado única e exclusivamente à manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais. Assim terão melhores condições e maior alcance no atendimento à população alvo e, corolário, na obtenção dos resultados almejados por seus estatutos.

Noutro giro, deve ser dito que o conceito pretendido pela Secretaria da Receita Federal para receitas *derivadas* (como diz a IN. A Lei usa a expressão *relativas*) de atividades próprias refere-se a ingressos que sequer podem ser enquadradas como resultado de algum tipo de atividade. Contribuições, doações, anuidades ou mensalidades sem caráter contraprestacional direto, não são receitas decorrentes de atividade, sejam elas próprias ou não, pois não estão a elas vinculadas, mas à Instituição em si. Elas não resultam do exercício de atividade, mas da existência da Fundação, do qual decorre a contribuição pela livre vontade de seus associados ou outras pessoas com interesse em colaborar para manutenção da atividade fundacional.

Nesta linha de raciocínio, se as doações e demais receitas excepcionadas no Ato Normativo editado pela Secretaria da Receita Federal o foram por estarem, com dito acima, destinadas à manutenção das atividades para as quais a Fundação foi constituída e existe e, por conseguinte, relacionadas à atividade própria da Fundação, não vejo como desqualificar aquelas decorrentes do pagamento pelos serviços prestados desde que estes, tal como aquelas, também estejam a esse fim destinados e nele sejam aplicados.

Por derradeiro, necessário comentar uma vez mais o texto da Lei concessiva, acrescentando que, conforme preconizado no Código Tributário Nacional, a legislação deve ser interpretada literalmente nos casos de outorga de isenção.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Independentemente de quem resta favorecido com a interpretação literal do comando contido no inciso X do artigo 14 da MP 2.158/35-01, o fato é que a referência a receitas *relativas às atividades próprias das entidades*, no plano gramatical, conduz a interpretação de que a concessão alberga, indistintamente, tudo aquilo que lhes é próprio, restando descaracterizadas apenas as receitas não relacionadas às suas atividades para as quais a entidade foi constituída.

Seria possível admitir, nesta linha de raciocínio, que as receitas originadas de outras fontes, tais como aplicações financeiras, venda do patrimônio etc, ainda que previstas em estatuto, não se enquadrassem no conceito de atividade própria da entidade, já que resultantes daquilo que, em sociedades empresárias, denomina-se atividade não operacional,

ou, aqui, dissociado da atividade-fim da entidade. Mais do que isso, não vejo como. Quisesse o legislador isentar apenas as receitas especificadas na Instrução Normativa editada pela Secretaria da Receita Federal e sem dificuldade teria-se referido às receitas que não representem cobrança por serviços prestados. Se não o fez, não cabe ao aplicador do direito assim interpretá-lo, especialmente quando a Lei maior determina a interpretação literal.

VOTO POR DAR INTEGRAL provimento ao Recurso Voluntário.

Ricardo Paulo Rosa – Relator.

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 2012.