



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10711.015639/91-83  
Recurso nº. : 86.743  
Matéria: : IRF - Ano(s): 1986 a 1989  
Recorrente : FUNDAÇÃO BRASCAN DE ASSISTÊNCIA SOCIAL, PESQUISA E CULTURA  
Recorrida : DRF no RIO DE JANEIRO - RJ  
Sessão de : 21 DE MARÇO DE 2001  
Acórdão nº. : 106-11.776

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - IR-FONTE - IMUNIDADE – A imunidade fixada no art. 150, VI, "c" da Constituição Federal, alcança as fundações de assistência social destinadas a desenvolver, executar e patrocinar programas de assistência a população pobre, especialmente no campo da educação e saúde, que atendam as condições exigidas pelo art. 14 da lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FUNDAÇÃO BRASCAN DE ASSISTÊNCIA SOCIAL, PESQUISA E CULTURA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS  
PRESIDENTE

SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 27 AGO 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ROMEU BUENO DE CAMARGO, THAISA JANSEN PEREIRA, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, LUIZ ANTONIO DE PAULA, EDISON CARLOS FERNANDES e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº. : 10711.015639/91-83

Acórdão nº. : 106-11.776

Recurso nº. : 86.743

Recorrente : FUNDAÇÃO BRASCAN DE ASSISTÊNCIA SOCIAL, PESQUISA E CULTURA

R E L A T Ó R I O

FUNDAÇÃO BRASCAN DE ASSISTÊNCIA SOCIAL PESQUISA E CULTURA, já qualificada nos autos, apresenta recurso objetivando a reforma da decisão do Superintendente da Receita Federal na 7º Região Fiscal.

A peça inaugural dos autos é o pedido de restituição de valores de imposto de renda retido na fonte, correspondente aos rendimentos auferidos em aplicações financeiras, sob a justificativa de ser uma entidade imune.

Examinados os documentos de fls.11/120, a autoridade fiscal conclui à fl. 121 que: *A entidade, apresentou a documentação solicitada, confirmando que atende as condições de IMUNIDADE prescritas no Art. 19, inciso III da Constituição Federal de 1969 e Art. 150, inciso IV, alínea "c" da atual Constituição bem como, aquelas contidas no art. 14 do Código Tributário Nacional.*

Seu pedido foi analisado e indeferido pelo chefe da Divisão de Tributação da Delegacia da Receita Federal no Rio de Janeiro/Centro-Sul, sob as seguintes justificativas (fl.125):

*"Considerando que, de acordo com o artigo 130 do RIR/80, aprovado pelo Decreto 85.450/80, a entidade, Fundação Assistencial, está isenta do imposto de renda pessoa jurídica;*

*SBS* *AP*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10711.015639/91-83  
Acórdão nº. : 106-11.776

*Considerando que a isenção não alcança os rendimentos e ganhos decorrentes de aplicações financeiras, que se submetem à tributação exclusiva de fonte, como dispõe a Lei nº 7.450/85 e legislação posterior:*

*(...)*

*Indefiro o pedido de restituição de fls. 01/02.”*

Dessa decisão tomou ciência (fl.126, verso) e, em 03/09/93, protocolou o recurso de fls. 127/133, dirigido ao Superintendente Regional da Receita Federal – 7ª. Região Fiscal, onde sustenta, em resumo: que as disposições constitucionais devem prevalecer sobre atos e informações emanados da autoridade administrativa; que é detentora da imunidade a que se refere o artigo 150, VI, “c” C.F/88.

A Chefe da Divisão de Tributação da Superintendência em 13/10/93, negou provimento ao recurso em decisão de fls. 136/137, sob os fundamentos a seguir sintetizados:

- Preliminarmente cabe assinalar que as fundações não estão alcançadas pela imunidade tributária de que trata o art. 150, IV, “c” , da Constituição Federal (9º do CTN), no que se refere à vedação de cobrar imposto sobre a renda dessas entidades.
- O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, em seu art. 126 trata de imunidade tributária na área do imposto de renda, nele não se referindo às fundações.
- Aplicável será à recorrente o que dispõe o art. 130 do RIR;
- Essa isenção, todavia, não alcança os rendimentos e ganhos decorrentes de aplicação de capital, os quais se submetem à tributação exclusiva de fonte, nos moldes preceituados na

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10711.015639/91-83  
Acórdão nº. : 106-11.776

legislação vigente, conforme entendimento do Parecer CST nº 982/97.

Cientificada em 13/12/93 (AR de fl. 139, verso), em 10/01/94, seu procurador encaminhou recurso dirigido ao Secretário da Receita Federal (fls. 140/144), onde transcreve o art.150, IV , "c" , da C.F. e várias opiniões doutrinárias, buscando demonstrar que a recorrente enquadra-se na imunidade definida pelo diploma constitucional de 1988.

Com a entrada em vigor da Lei nº 8.748 de 9/12/93, o recurso foi encaminhado para julgamento de segunda instância.

Examinados os autos nessa Câmara, optou-se por sua retirada de pauta sob o fundamento de que a decisão do Superintendente da 7º R.F à época era considerada de segunda instância e, portanto, definitiva (fl.149).

Seu procurador (doc. de fl.158), não se conformando com a solução do litígio, reiterou o pedido de encaminhamento do recurso ao Sr. Secretário da Receita Federal, baseado na Nota 1.491, registrada no artigo 720 do RIR/80.

Dante disso, o processo foi encaminhado a Divisão de Tributação da Superintendência da Receita Federal - 7º. RF (fls. 160/163) e, posteriormente, a Coordenação Geral do Sistema de Tributação – COSIT, que opinou pelo retorno dos autos a esse colegiado embasada nas razões que leio em sessão.

É o relatório.

*JP 41*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10711.015639/91-83  
Acórdão nº : 106-11.776

**V O T O**

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

**I – Quanto à competência dessa Câmara para o exame do recurso.**

Considerando que a decisão do Superintendente da 7º R.F é anterior a edição da Lei nº 8.748 de 09/12/93, que criou a Delegacia da Receita Federal de Julgamento e alterou as instâncias administrativas.

Considerando, ainda, que na data que anexou o recurso dirigido ao Sr. Secretário da Receita Federal o dispositivo citado pela recorrente (art. 720 do RIR/80 ), que lhe dava essa oportunidade, estava em vigor e que a citada autoridade era considerada à época, nos pedidos de restituição, a última instância administrativa.

Reconheço que, após a entrada em vigor da Lei nº 8.748/93, art. 3º, com a redação dada pelas Medidas Provisórias nº 1.621/98 e 1973/00, e sob o amparo do art. 7º, parágrafo único , II do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/98, a competência para examinar o recurso é desse órgão colegiado de segunda instância administrativa.

**II - Quanto ao mérito.**

A Constituição Federal de 1988, sobre imunidade de imposto assim preleciona:

*203 41*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10711.015639/91-83  
Acórdão nº. : 106-11.776

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*I - (...)*

*II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;*

*III- (...) "*

*"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*(...)*

*VI - instituir impostos sobre:*

*a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;*

*b) templos de qualquer culto;*

*c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;"*

*(...)*

*§ 4º. As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.*

Por sua vez a Lei nº 5.172, de 25/10/66 , Código Tributário Nacional recepcionado pela Constituição com eficácia de lei Complementar, estabelece em seus artigos 9º e 14 que:

*Art. 9º - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*(...)*

*IV - cobrar imposto sobre:*

*(...)*

*c) o patrimônio, a renda ou serviços de partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 10711.015639/91-83  
Acórdão nº. : 106-11.776

*Art. 14 - O disposto na alínea "c" do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:*

*I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;*

*II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;*

*III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.*

*§ 1º - Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.*

*§ 2º - Os serviços a que se refere a alínea "c" do inciso IV do art. 9º são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previsto nos respectivos estatutos ou atos constitutivos." (grifos não são do original)*

Esse último dispositivo estabelece as condições exigidas para o gozo da imunidade tributária.

Para análise da matéria, preliminarmente, recorro aos ensinamentos doutrinários dos seguintes autores de direito tributário:

Paulo de Barros de Carvalho, em seu Curso de Direito Tributário.13 ed. São Paulo: Saraiva, 2000 Tributário, nos ensina:

*"As instituições de educação e de assistência social desenvolvem uma atividade básica que, a princípio, cumpriria ao Estado desempenhar. Antevendo as dificuldades de o Poder Público vir a empreendê-la na medida suficiente, o legislador constituinte decidiu proteger as iniciativas com a outorga da imunidade. Tanto umas quanto outras, não sofrendo imposições por tributos não vinculados, mas na condição de observarem os quesitos estabelecidos em lei"*

*....*  
*Em suma, o art. 14, I a III do CTN dá plena eficácia e total aplicabilidade ao art. 150, VI, "c" da CF. Os partidos políticos e suas*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10711.015639/91-83  
Acórdão nº. : 106-11.776

*fundações, as entidades sindicais de trabalhadores e as instituições educacionais e de assistência social, sem fins lucrativos, que atenderem os requisitos deste art. 14, I a III têm o inafastável direito de não serem alcançados por meio de tributos que se revistam de características de imposto.*

Roque Antônio Carraza, em sua obra *Curso de Direito Tributário Constitucional*. 16ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2000, pag.639, preleciona que:

*As instituições de assistência social foram declaradas, pela Constituição, imunes a impostos justamente porque secundam o Estado na realização do bem comum. Melhor dizendo, avocam atribuições que são típicas do Estado(...). Assim, é altamente louvável usufruam de certos benefícios, como o de não serem obrigadas a pagar impostos (IR, ISS, IPTU, imposto sobre a importação, etc.). Não tendo finalidades lucrativas, não poderiam, mesmo, ser tributadas por meio de impostos, ex vi do art. 145, § 1º, da CF, que consagra o já estudado princípio da capacidade contributiva.*

Geraldo Ataliba, em sua matéria "Imunidade de Instituições de Educação e Assistência" publicada na RDT 55/136-142, afirma:

*A Constituição não pôs requisitos outros, além de tratar-se de instituição que cuide de matéria de educação ou assistência social e não ter fins lucrativos. Só poderá o Congresso Nacional cuidar de algumas outras características essenciais que decorram de outros princípios constitucionais, ou, desse mesmo preceito deduzir explicitamente desdobramentos ou implicações que nele já se contenham.*

Quanto ao significado do vocábulo "instituição" utilizado pelo legislador constituinte, no diploma constitucional anterior ao vigente, Sache Calmon entende que não tem conceito jurídico-fiscal e qualquer tentativa de assim defini-lo desviaria o objetivo da imunidade prevista na Constituição. Para esses autor a imunidade atinge

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº. : 10711.015639/91-83

Acórdão nº. : 106-11.776

instituições ou associações, fundações ou pessoas civis, que se ocupam "institucionalmente" dos papéis de assistência social, cultural e educacional, ainda que no âmbito de uma só empresa.

Também na esfera administrativa este tema já foi apreciado pelo Eminente Conselheiro Amador Outelero Fernandez, relator do Acórdão da Câmara Superior de Recurso Fiscal nº 01-0.073, do qual, com a devida vênia, extraio alguns trechos de seu brilhante voto.

*"Para Caio Mário da Silva Pereira, in Instituições de Direito Civil, Editora Forense, Rio 1971, vol.1, pág 191, as pessoas jurídicas de direito privado são "entidades que se originam do poder criador da vontade individual, em conformidade com o direito positivo, e se propõem realizar objetivos de natureza particular, para benefício dos próprios instituidores, ou projetadas no interesse de uma parcela determinada ou indeterminada da coletividade".*

*Segundo a enumeração do art. 16 do Código Civil, as pessoas jurídicas de direito privado podem ser classificadas em: sociedades civis, associações de utilidade pública, fundações e sociedades mercantis.*

*Clóvis Beviláqua, no seu Código Civil Comentado, Editora Francisco Alves, Rio, 1929, vol.1, declara que "As sociedades de fins não econômicos se costumam denominar de associações; mas o Código Civil não distingue entre sociedade e associação, como se vê do art. 16". É verdade que reservou o vocábulo "associação" para as agremiações de utilidade pública e que designou a Seção III deste capítulo das sociedades e associações civis, mas, desde que se não forneceu, na lei, elemento para uma distinção dessa natureza, e desde que se tome em consideração que os estabelecimentos pios e as sociedades, que o Código denominou morais, são de utilidade pública, reconhecer-se-á que não houve intuito de criar duas classes de pessoas jurídicas: as sociedade civis, lato sensu, e as associações. O que se deve induzir da linguagem do Código é que é lícito, mas não obrigatório, denominar associações as sociedades de fins não econômicos."*

*SolB*  9

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10711.015639/91-83  
Acórdão nº. : 106-11.776

*O referido diploma legal também não definiu a figura jurídica "instituição"; acolhida, mas também não definida pelo Legislador Constituinte de 1946.*

Assim, lícito se nos afigura recorrer aos Anteprojetos do Código Civil de 1972 e 1974 e ao Projeto de 1975 que, sem dúvida, além de compatibilizarem a natureza da associação com a finalidade (objetivo) realmente observado nas últimas décadas, consolidam a melhor doutrina sobre a classificação dessas entidades.

No anteprojeto de 1972 as pessoas jurídicas de direito privado foram sistematizadas em dois grupos: a) as de fins não econômicos, compreendendo as associações e as fundações; b) as de fins econômicos, abrangendo as sociedades civis e as sociedades empresárias.

No anteprojeto de 1974 e no Projeto de 1975 foi mantida a mesma diretriz tendo o professor Miguel Reale, declarado na justificação do Projeto de 1975 que "Tratamento novo foi dado ao temas das pessoas jurídicas, um dos pontos em que o Código Civil atual se revela lacunoso e vacilante. Fundamental, por sua repercussão em todo o sistema, é uma precisa distinção entre pessoas jurídicas de fins não econômicos (associações e fundações) e as de escopo econômico (sociedades simples e sociedade empresária)".

O aludido professor já na Exposição do Anteprojeto de 1972, ressaltava ser de grande importância a distinção entre "sociedade empresária" e "sociedade civil", pois embora ambas se destinem a fins econômicos, a última se caracteriza pelo exercício de atividade não sujeita ao registro a que se referem os arts.1045 e 1.046 do Anteprojeto.

Do texto do Projeto de 1975, poderemos deduzir ser a "associação" a reunião de pessoas que se organizam para fins não econômicos e "fundação" a entidade criada para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência, cujo patrimônio é formado com a dotação especial de bens livres doados por seu instituidor.

Não se cogitou nesse diploma de conceito de "instituição", todavia a doutrina dominante assevera que, na acepção aqui visada, não se trata de um tercium genus pois "instituições e fundações têm sentido análogo, formando termos equivalentes" (Helita Barreira Custódio, "Associações e Fundações de Utilidade Pública", editora Revistas dos Tribunais, São Paulo 1979, pág.37).

Não se tratando, assim, de um terceiro gênero, teremos de analisar melhor as espécies e características das entidades de fins não

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10711.015639/91-83  
Acórdão nº. : 106-11.776

econômicos, sociedades civis sem objetivo de lucro, associações e fundações, visto que as sociedades civis que tenham fim lucrativos são consideradas entidades de fins econômicos: quer pela doutrina, quer pelos Anteprojetos do Código Civil (1972 e 1974) e Projeto de Código civil (1975) (...)

Referindo-se à origem etimológica do vocábulo "instituição", diz Helita Barreira Custodio, que ele é empregado como sinônimo de "fundação", por ser esta, principalmente, a entidade que se origina da ação de "instituir", do latim instituere, que significa fundar, estabelecer, "caracterizada, in espécie, em servir a um fim de pública utilidade " na frase de Lacerda Almeida".... Originando-se da mesma palavra latina (instituere) que significa instituir, fundar, não há diversidade intrínseca entre instituição e fundação, por constituirem expressões equivalentes, empregadas. Inicial e genericamente, como sinônimos perante a doutrina."

No mesmo sentido escreve Leopoldo Braga, na sua notável obra "INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO OU DE ASSISTÊNCIA SOCIAL", impressa pelos Estabelecimentos Gráficos Borsoi S.A, Indústria e Comércio, Rio de Janeiro, 1971, 2<sup>a</sup> edição, página 42, dizendo que na terminologia comum do direito administrativo, nacional ou estrangeiro, como até certa literatura do próprio direito privado, tornou-se encontração, senão mesmo correntio, o emprego do vocábulo "instituição como equivalente, quiçá sinônimo de "fundação", fato explicável pela mera circunstância de ser esta, por excelência, a pessoa jurídica que se origina da ação de instituir em contraposição às sociedades, associações ou corporações que, por via de regra, não se instituem, mas se constituem, conforme observa o eminentíssimo Pontes de Miranda (Trabalho de Direito Privado – Parte geral, Rio de Janeiro, 1854, vol. 1, pág. 448.)

Embora o Conselheiro Relator examine a aplicação dessa palavra frente à Constituição anterior, é aqui perfeitamente aplicável uma vez que a Constituição atual sobre a espécie nada alterou.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10711.015639/91-83  
Acórdão nº. : 106-11.776

Dessas preciosas lições é possível concluir que a imunidade está diretamente relacionada com a finalidade da instituição e não com o seu conteúdo. Se a instituição, fundação, associação etc, realizar os fins de assistência social e de educação sem fins lucrativos, fere a imunidade dos impostos incidentes sobre a renda, patrimônio e serviços, conforme determinado na Constituição Federal.

Assim, atendidas as exigências contidas no art. 14 do C. T. N., estende-se a imunidade a qualquer instituição, seja sob a forma jurídica que tomar, que tenha finalidade a assistência social e a educação.

Nos termos da Escritura de Instituição da FUNDAÇÃO BRANSCAN DE ASSISTÊNCIA SOCIAL, PESQUISA E CULTURA, anexada às fls. 99/110, essa entidade destina-se a desenvolver, executar e patrocinar programas de assistência a população pobre, especialmente no campo da educação e saúde, e programas de interesse cultural da comunidade.

Isso e considerando que foi certificado nos autos (fl. 121) que a recorrente preenche as condições exigidas pelo art. 14 do C. T. N., permite reconhecer que, por ser uma entidade imune, tem o direito de obter a restituição do Imposto de Renda na Fonte, consignados nos documentos anexados ao seu pedido inicial.

Explicado isso, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, 21 de março de 2001

SUELITEFICENIA MENDES DE BRITTO