



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

Processo nº 10945.000076/2009-75
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3102-001.762 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de fevereiro de 2013
Matéria Auto de Infração – Cofins
Recorrente FUNDAÇÃO DE SAÚDE ITAIGUAPY
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

Sobrestamento. Impossibilidade.

A legislação que disciplina o Processo Administrativo Fiscal não previu a possibilidade de se promover o sobrestamento do feito em razão da suposta necessidade de se aguardar a tramitação de outro processo administrativo que tramita em órgão diverso.

Por outro lado, ainda que houvesse previsão para o sobrestamento, não haveria como concedê-lo, posto que diferentemente do alegado, não se configurou a alegada relação de prejudicialidade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

ISENÇÃO. FUNDAÇÕES PRIVADAS

São isentas da Cofins apenas as receitas relativas às atividades próprias das instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado.

Consideram-se atividades próprias da entidade todas aquelas que tenham sido previstas em seu Estatuto, independentemente da sua fonte de financiamento.

BASE DE CÁLCULO. RECEITAS FINANCEIRAS E OUTRAS RECEITAS.

A base de cálculo da Cofins é o faturamento, assim compreendida a receita bruta decorrente das atividades próprias da pessoa jurídica. Consequentemente, as receitas que não se amoldem a esse conceito não integram a base de cálculo das contribuições.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator, e Winderley Moraes Pereira, que davam provimento parcial para afastar a incidência de Cofins sobre repasses de convênios e receitas financeiras. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

(assinatura digital)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Redator Designado

Participaram do julgamento os conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, Winderley Moraes Pereira, Leonardo Mussi da Silva e Nanci Gama.

Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou o acórdão recorrido, que passo a transcrever:

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à entidade qualificada, foi lavrado o auto de infração de fls. 117/129, que exige o recolhimento de R\$ 4.540.193,40 a título de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e R\$ 3.405.144,92 de multa de ofício, prevista no art. 10, parágrafo único, da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 c/c art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, além dos encargos legais.

A autuação, cientificada em 26/01/2009 (fl. 126), ocorreu devido à falta/insuficiência de recolhimento da Cofins e foi efetuada com base nos dispositivos legais listados à fl. 129.

No Termo de Verificação Fiscal – TVF, às fls. 114/115, consta que a autuada é isenta dos impostos federais e da CSLL, recolhendo a contribuição ao PIS com base na folha de salários.

Quanto à Cofins, o TVF esclarece que a entidade é considerada contribuinte com base na receita bruta, nos termos da Lei nº 9.718, de 1998 já que “não possui receitas das atividades próprias de fundação recebidas de mantenedores (sem caráter contraprestacional direto) e também não possui o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social”.

À fl. 116, planilha detalhando a composição das bases de cálculo apuradas no lançamento.

Em 12/02/2009, a interessada solicitou cópia integral dos autos, tendo sido atendida em 17/02/2009 (fl. 132).

Já, em 20/02/2009, a contribuinte, por intermédio de procurador (procuração à fl. 181) interpôs a impugnação de fls. 138/180, instruída com os documentos de fls. 182/228 (cópia dos estatutos, de protocolo de pedido formalizado junto ao Conselho Nacional de Assistência Social, de contratos de convênios firmados, de empenho da Fundação Estadual de Saúde), cujo teor será a seguir sintetizado.

Inicialmente, após breve relato dos fatos havidos no processo, a impugnante alega que a fiscalização, ao constituir o crédito, embasou-se em premissas amparadas em inverdades e na interpretação equivocada da norma tributária, motivos pelos quais deve ser declarada a nulidade do lançamento.

A seguir, discorre sobre a origem, as finalidades, os projetos desenvolvidos e os convênios celebrados pela Fundação.

No tópico “Da Nulidade do Lançamento – Alegada Ofensa ao Disposto no Inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212/91 e Inciso II, § 1º do Artigo 47 da IN 247/2002 – Erro de Direito”, alega que, ao tempo da lavratura do auto de infração, o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991 encontrava-se revogado pela Medida Provisória nº 446/2008 e que, por conseguinte, o inc. II, § 1º do art. 47 da IN nº 247, de 2002, também teria sido revogado. Diz que tal dispositivo não poderia ter sido invocado e que tal fato constituiria erro de direito (transcreve jurisprudência sobre o tema), ocasionando, assim, a nulidade do lançamento.

No item II da impugnação, denominado “Da Nulidade do Lançamento – Alegada Ausência do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – Erro de Fato”, diz que a Fundação protocolou, em 22/08/2005, perante o Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, requerimento de certificação de seu status assistencial para fins do inc. III do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, para o “trintídio 2004/2007”, e que, por exclusiva inércia do Poder Público seu requerimento “permaneceu engavetado” até novembro de 2008, “quando, por ato de competência do Excelentíssimo Senhor Presidente da República, foi deferido, como se depreende do artigo 37 da Medida Provisória nº 446/2008 de 07 de novembro de 2008.” Argumenta que o deferimento da certificação retroage seus efeitos à data do protocolo do requerimento. Diz, ainda, que não se pode alegar que a rejeição da MP 446, de 2008, tem o condão de alterar a situação jurídica da Fundação, pois se assim ocorresse haveria ofensa ao ato jurídico perfeito (disserta sobre a MP 446/2008 e sobre o seus efeitos).

A seguir, no item que trata “Da Alegada Ausência do CEAS – Mora da Administração – Impossibilidade de Afetar Direitos do Contribuinte – Necessidade de Suspensão do Presente Processo Administrativo Fiscal até Decisão Final do Requerimento de Certificação – Conexão por Prejudicialidade” a impugnante

alega que ainda que se considere que a rejeição da MP 446

possa anular todos os seus efeitos concretos, ainda assim a Fundação seria isenta da Cofins, afinal, quando o CNAS deferir o pedido da entidade o certificado surtirá efeitos nos três anos anteriores à data do protocolo e terá vigência para os três anos posteriores ao mesmo (salienta que o protocolo é de 22/08/2005 e que o pedido está sendo analisado no âmbito do processo administrativo nº 71010.001627/2005-20). Nesse contexto, por entender que o auditor-fiscal não pode antecipar o julgamento do CNAS, acredita ser nulo o lançamento. Alternativamente, aduz que o processo deve ser suspenso, nos termos do art. 265, IV, 'a' do Código de Processo Civil (norma supletivamente aplicada). Diz ser defeso à autoridade fazendária valer-se da inércia da Administração Pública Federal – da qual faz parte – para negar direitos legítimos da contribuinte (aproveita para questionar a demora na apreciação do seu pedido de certificação).

Em outro tópico, denominado “Da Restrição do Direito à Isenção da Cofins imposta pela IN SRF nº 247/2002 – Impossibilidade – Afronta ao Princípio da Reserva Legal” salienta que a fiscalização, com espeque no inciso II, § 1º do art. 47 da IN nº 247, de 2002, teria considerado como ‘receitas’ isentas da Cofins somente as tidas como ‘receitas próprias’, ou seja, somente aquelas receitas recebidas de mantenedores sem caráter contraprestacional. Diz, no entanto, que aludida IN teria extrapolado “seu campo normatizador”, pois estaria tratando de tema reservado à lei. Afirma que os art. 14 e 17 da MP nº 2.158-35/01 prevêem isenção às instituições de educação e assistência social que atendam os requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997 e do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, não impondo qualquer limite ou restrição às receitas alcançadas pela isenção. Entende ter sido contrariado o disposto no art. 176 do CTN, e tal fato, ao seu ver, enseja a nulidade do lançamento.

No item seguinte, que chama de “Do Cômputo das ‘Receitas Próprias’ na Base de Cálculo do Lançamento da Cofins – Nulidade” diz que o auto de infração não teria atentado para o correto conceito do termo “receitas próprias” mencionado na IN nº 247, de 2002. Transcreve a ementa da Solução de Consulta nº 95, de 2003 e lista as receitas que entende sejam próprias ou não, fazendo especial menção aos repasses da Itaipu Binacional (transcreve cláusulas de convênio firmado entre a Fundação e a Itaipu) e aos repasses do SUS (Sistema Único de Saúde), bem como de subvenções públicas. Defende a revisão do lançamento.

Após, no item VI “Da Natureza Jurídica dos Convênios Firmados entre a Fundação e a Administração Pública (Município de Foz do Iguaçu, Estado do Paraná e SUS) – Não Caracterização de Contrato de Prestação de Serviços” sustenta que os valores recebidos em decorrência de convênios não podem ser confundidos com receitas recebidas em contratos de prestação de serviços. Discorre sobre os convênios, cita dispositivos constitucionais (arts. 199 e 241) e, amparado na doutrina, sustenta e não incidência da Cofins sobre os valores pertinentes.

No próximo item (“Da Nulidade do Lançamento – Não Contribuinte – Pessoa Jurídica de Direito Público”) a impugnante afirma que não se levou em conta no lançamento “a qualidade de não contribuinte da Fundação de Saúde Itaipuapy como fundação pública (instituída e mantida por ente do Poder Público), nos termos dos artigos 3º e 67 do Decreto nº 4.524/2002.” Alerta que a Fundação foi criada pela Itaipu Binacional, que é formada por capitais públicos, e que, por esse motivo, a Fundação de Saúde é uma fundação pública, detentora de imunidade tributária nos termos do § 2º do art. 150 da Constituição. Sendo ente de direito público, entende que não pode ser considerada contribuinte de Cofins, nos termos do art. 3º c/c art. 67 do Decreto nº 4.524, de 2002. Adiciona que “neste caso, não se está diante de hipótese de imunidade ou isenção de tributo, mas sim de ausência de sujeição passiva por expressa previsão legal, o que torna o lançamento em questão nulo de pleno direito.”

Noutro item, defende a “Nulidade do Lançamento ante o ilegal alargamento do Conceito Jurídico de Faturamento”. Cita jurisprudência, discorre sobre o conceito de faturamento e conclui que se deve reconhecer a “impossibilidade de se computar entradas não faturadas (como doações, subvenções e repasses governamentais que não se confunde com atos mercantis de venda de mercadorias ou serviço) na base de cálculo do tributo.”

No tópico (Do Lançamento com Base na Receita Total – Ilegalidade – Regramento Tributário Específico que foi Desconsiderado), aduz que, ainda que sejam desconsiderados os tópicos anteriores, o lançamento ainda assim seria ilegal já que se levou em conta as receitas totais (escriturais) da empresa e não o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon, como determinado nas IN SRF nºs 400, de 2004, 387, de 2004 e 365, de 2003, além de não ter sido considerada a sistemática de apuração constante do ADI SRF nº 03, de 1º/03/2004.

Reclama, também, “Do Direito à Dedução dos Valores já Recolhidos pelo Contribuinte ou pelo Substituto Tributário.” Diz que os valores já pagos, indicados no Dacon, no montante de R\$ 146.645,71, devem ser excluídos do lançamento.

Sobre a multa aplicada, entende que deve ser afastada pois, segundo afirma, o dispositivo tido como violado teria sido revogado pelo art. 14 da MP nº 351, de 2007. Cita precedentes do 1º CC (ementa do acórdão nº 101-95.976) e pede o seu cancelamento.

Ao final, requer o cancelamento do lançamento e a produção de provas.

Encaminhado para esta DRJ em Curitiba para julgamento, fl. 231, o processo foi devolvido à repartição de origem para que a contribuinte fosse intimada a apresentar cópias de termos de convênio e de documentos comprobatórios do recebimento de

receitas próprias (fls. 232/233). Intimada, a contribuinte apresentou os esclarecimentos de fls. 237/238 e os documentos constantes do anexo único (fls. 02/143).

Posteriormente, quando o processo já havia sido remetido para esta DRJ CTA (fl. 239), apresentou os esclarecimentos e os documentos de fls. 243/423 e 425/42.

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: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO.

O lançamento deve se reportar à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, regendo-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. PEDIDO PENDENTE. SUSPENSÃO DO PROCESSO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A existência de pedido de certificação como entidade beneficente de assistência social junto ao Conselho Nacional de Assistência Social, pendente de apreciação, não autoriza, nem há previsão legal nesse sentido, a suspensão do processo que trata da exigência de Cofins.

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA. VINCULAÇÃO.

Sendo a atividade administrativa vinculada e obrigatória, compete à autoridade administrativa de julgamento a análise da conformidade da atividade de lançamento com as normas vigentes, às quais não se pode, em âmbito administrativo, negar validade sob o argumento de inconstitucionalidade.

RECEITAS PRÓPRIAS. AUSÊNCIA DO CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO DA COFINS. ÓBICE.

A inexistência de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social obsta a concessão do benefício fiscal de isenção da Cofins em relação às receitas decorrentes das atividades próprias da entidade de assistência social.

NATUREZA JURÍDICA.

Rejeita-se a alegação de que a entidade é pessoa jurídica de direito público quando o seu próprio estatuto contraria a afirmação.

VALORES RECOLHIDOS ANTERIORMENTE AO LANÇAMENTO.

Comprovado que os valores recolhidos a título de Cofins, anteriormente ao lançamento, dele foram excluídos, mantém-se a exigência.

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL.

Cobra-se multa de ofício, por expressa previsão legal.

Impugnação Improcedente

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

É o Relatório.

Voto Vencido

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 cada um dos pontos sobre os quais caberia a este Colegiado se manifestar.

1- Preliminarmente

1.1 Nulidade do Lançamento

Argumenta a recorrente, em síntese, que o lançamento seria nulo em razão de:

a) erro de direito, pois à época da autuação, não poderia se basear no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991 para desconsiderar a isenção assegurada às entidades assistenciais sem fins lucrativos

b) erro de fato, no caso a alegada falta de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social;

- c) inclusão de “receitas próprias” na base de cálculo da Cofins;
- d) impossibilidade de qualificação de pessoa jurídica de direito público como contribuinte;
- e) erro quando da interpretação do conceito de faturamento e, conseqüentemente, do alargamento da base de cálculo da Cofins;

Como é possível perceber, todas essas considerações dizem respeito ao mérito do recurso e, se acatadas, determinarão a insubsistência total ou parcial da exigência.

Assim sendo, serão enfrentadas quando da análise do mérito.

1.2 - Sobrestamento

Outra questão preliminar suscitada diz respeito ao pedido de sobrestamento do presente feito até a conclusão do processo relativo à obtenção de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social.

Não vejo como acolhê-la.

De fato, independentemente da discussão acerca da possibilidade de se recorrer ao Código de Processo Civil e, com base na analogia, promover o sobrestamento do feito em razão da alegada prejudicial.

A meu ver, não há relação de prejudicialidade deste processo com aquele que tramitaria em outro órgão governamental.

Tomo emprestada a lição de Enrico Túlio Liebman¹ para definir a relação de prejudicialidade.

“Pode ocorrer de fato que, para decidir em relação à demanda, o juiz deva conhecer de questões que dizem respeito à existência ou à inexistência de um estado ou de uma relação jurídica que, sem ser parte do objeto da demanda, represente um antecedente lógico dela.”

Ocorre que, com a devida vênia, nos termos do art. 55, II, da Lei nº 8.212, de 1991², para usufruir da isenção, o contribuinte deve possuir o Certificado que poderia vir a ser obtido no final daquele procedimento.

Ora, se o referido certificado somente será obtido após o encerramento daquele processo, me parece evidente que a recorrente não teria cumprido essa condição na data do fato gerador. Se a lei não isenta em razão do certificado que vier a ser obtido, não vejo motivo para aguardar sua obtenção ou negativa.

Caberia, a este Colegiado, imagino, analisar se a exigência de Certificado seria ou não obstáculo para o reconhecimento da isenção. Mas isso, assim como as demais questões suscitadas, é providência a ser adotada quando da análise do mérito.

¹ *Manual de Direito Processual Civil*. Intelectos. 2003, Volume I, p. 152/153

² 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;

Indefiro o pedido de sobrestamento.

2 Mérito

2.1 - Vigência do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991

É fato incontroverso que o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, foi revogado pelo art. 44 da Lei nº 12.101, de novembro de 2009, entretanto, não vejo como tal evento cause qualquer efeito no julgamento do presente litígio, que trata de fatos geradores ocorridos entre 01/2004 e 12/2006.

Consequentemente, em observância ao art. 144 do CTN (original não destacado):

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Não há fundamento, ademais, para a aplicação do art. 106, II do mesmo Código, pois a hipótese tratada nos autos, cabimento ou não de isenção, não se confunde com as que foram elencadas em suas alíneas:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Evidentemente, não se poderia equiparar qualquer ônus imposto ao contribuinte seja equiparado a sanção, para efeito de aplicação retroativa do ato revogador.

A respeito da impropriedade dessa pretensa equiparação, trago a colação a lição de Marcelo Madureira Prates³:

Para nós, sanção administrativa é a medida punitiva prevista em ato normativo, que pode ser aplicada diretamente pela Administração no âmbito das suas relações jurídicas gerais, a quem, sem justificativa, deixe de cumprir um dever administrativo certo e determinado normativamente imposto.

Mais adiante esclarece o autor:

De início, optamos pela expressão medida punitiva para deixar claro que a sanção administrativa é pena, é castigo, no sentido

³Sanção Administrativa Geral: Anatomia e Autonomia. Coimbra, 2005, Almedina, p. 54

de representar uma privação imposta por uma autoridade sancionadora a todo aquele que é responsável pela prática de um ilícito no domínio administrativo, e não uma mera “consequência desfavorável imposta normativamente” como são as nulidades, p. ex., nem tampouco uma qualquer “medida administrativa desfavorável”, como também o são muitas das medidas administrativas de prevenção, de repressão ou de reparação.

Nessa linha, não há fundamento para, a priori, afastar a incidência do art. 55 da Lei nº 8.212/91 ao caso concreto

2.2 - Imunidade -

2.2.1 - Vinculada à Personalidade Jurídica

Busca ainda a recorrente, fundação instituída pela Itaipu Binacional, o seu reconhecimento como entidade pública, merecedora de imunidade constitucional.

Essencialmente, argumenta-se que a recorrente mereceria o mesmo tratamento alegadamente outorgado à pessoa jurídica que a instituiu.

Peço licença para discordar, em primeiro lugar, não vejo como ampliar o alcance do art. 150, VI, “a”, da Constituição de 1988 para além do seu texto (original não destacado)

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;

Por outro lado, também é extenuante de dúvidas que a recorrente é uma fundação privada, cujo patrimônio não se confunde com o da sua instituidora.

Consequentemente, há que se aplicar o parágrafo 2º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, vigente à época dos fatos geradores que são alvo do presente litígio:

§ 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. (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

2.2.2- Vinculada às Atividades Desenvolvidas

Diz o art. 14, X da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001:

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.

O art. 13, por sua vez, está assim redigido:

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 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.

A recorrente, como já explanado, é uma fundação privada, sem fins lucrativos, que se dedica à prestação de serviços de assistência médica e de proteção e preservação da saúde humana, conforme se extrai do art. 3º de seus estatutos⁴ e, nessa condição, pleiteia que seja reconhecida a isenção consignada no art. 14, X da Medida Provisória nº .2.158-35, de 2001, já transcrito anteriormente.

Em primeiro lugar, cabe destacar que, a meu ver, não há qualquer dúvida de que a recorrente, pelo menos à época dos fatos geradores litigiosos, não cumpria os requisitos fixados no art. 17 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001⁵, pois não atendia à exigência fixada no inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991 que, naquela à época, possuía a seguinte redação:

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:

⁴ Trecho à fl. 07.

⁵ 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.

(...)

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)

Como já mencionado, um dos fundamentos da impugnação e que foi repisado em recurso voluntário é justamente a culpa da administração, que, injustificadamente, não expedira o referido certificado ou efetuara o necessário registro.

Nessa mesma linha, o alegado reconhecimento levado a efeito nos termos do art. 37 da Medida Provisória nº 446, que é posterior aos fatos geradores e, o que é mais importante, não foi convertida em lei.

De fato, como já antecipado, a existência de prévio registro ou certificado é condição para o reconhecimento da isenção.

Imagino, nessa linha, que eventual prejuízo perpetrado por culpa da administração seria matéria a ser debatida em outra esfera, competente para analisar se a Administração seria a verdadeira culpada pela não expedição dos documentos que condicionam o aproveitamento da isenção pela recorrente e, se for caso, fixar o quantum decorrente dos prejuízos decorrentes da alegada inércia.

Caberia, então, indagar, em respeito ao posicionamento deste Colegiado, se a recorrente, independentemente do cumprimento das condições elencadas no art. 55 da Lei nº 8212, de 1991, a recorrente, constituída sob a forma de fundação, faria jus à isenção sobre as receitas previstas em seus estatutos.

Há que se ressaltar, nessa linha, que o art. 13 da MP 2.158-35, que enumera as pessoas jurídicas que fariam jus à isenção, tanto concede o benefício a instituições de educação e de assistência social (inciso III), quanto a fundações (inciso VIII).

Por outro lado, também é possível observar que o art. 17 da mesma Medida Provisória não determinou que todas as entidades elencadas no art. 13 se submetam às exigências do art. 55 da Lei 8.212, de 1991. Tal regra se limita às entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social.

Ou seja, no caso das fundações, a delimitação das receitas que se incluiriam ou não no benefício ficaria a cargo do art. 14, X, que restringe a isenção às receitas próprias da atividade.

De se notar que, pelo menos segundo os mais recentes julgados deste Colegiado, nos quais, relembre-se, este relator restou vencido, definiu-se a exegese de que próprio da atividade seriam as receitas previstas em estatuto. Ou seja, seria suficiente, para reconhecimento da isenção, que a pessoa jurídica estivesse organizada sob a forma de fundação e que a receita estivesse prevista em seus atos constitutivos.

Assim, em homenagem a tal posicionamento, registro que estatutos da recorrente enumeram as receitas relativas à prestação de serviços médicos-hospitalares dentre suas fontes de financiamento. Confira-se a redação de seus artigos 7º e 8º ⁶

Art. 7º - O patrimônio da Fundação será constituído por:

I - Dotação especial feita pela ITAIPU BINACIONAL;

II - Doações, legados, auxílios, subvenções, e outras contribuições feitas por pessoas físicas ou jurídicas;

III— Bens e valores que por qualquer modo vier a adquirir.

Art. 8º - A Fundação será mantida por elementos de seu patrimônio, bem como pelos rendimentos auferidos mediante a prestação de serviços médico-hospitalares.

Como já registrei em outras oportunidades, não vejo como acolher esse entendimento que, com a devida vênia, amplia sobremaneira o favor legal e revela-se dissonante com relação aos demais incisos do art. 13 da MP.

Mantido esse raciocínio, se a pessoa jurídica vier a ser constituída sob a forma de associação, por exemplo, terá que preencher uma série de requisitos para usufruir do benefício enquanto que, se vier a ser constituída sob a forma de fundação, usufruirá da isenção desde a sua constituição, com a faculdade de definir quais receitas deseja ou não deseja tributar. Não me parece razoável que seja essa a opção do legislador.

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 Constituição Federal de 1988⁷, permitindo que a pessoa jurídica, perfeitamente credenciada ao exercício de atividade econômico-empresarial, como já se manifestou a doutrina⁸, 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 a redação do dispositivo:

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.

⁶ Trecho à fl. 08.

⁷ 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:

⁸ 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

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 finalidade⁹.

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 serviços¹⁰.

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.

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 Houaiss¹¹, 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, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

⁹ 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.

¹⁰ Vide Sztajn, Rachel. *Teoria Jurídica da Empresa : Atividade Empresária e Mercados*. São Paulo. Atlas, 2004, p. 112.

¹¹ Edição eletrônica, disponível em <http://houaiss.uol.com.br/busca.jhtm?verbete=pr%F3prio&stipe=k>

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/RS¹²:

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 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 Região¹³:

(...)

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

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

¹³ 6ª Turma Suplementar, Juiz Federal ANDRÉ PRADO DE VASCONCELOS, e-DJF1 DATA:22/06/2011

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 instituídas 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 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 1258078¹⁴

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

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

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.

Cível 510.305¹⁵: Finalmente o Tribunal Regional Federal da 5ª Região, nos autos da Apelação

*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. 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, assembléia 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**.*

Assim, sendo certo que o conceito exposto no art. 47 da Instrução Normativa nº 247, de 2002 encontrar-se-ia respaldado na legislação superior, não vejo como acolher a alegada violação ao princípio da legalidade.

Superada a discussão acerca da isenção integral, penso que parcial razão assiste ao sujeito passivo, pois, diferentemente do raciocínio defendido pela autoridade fiscal e

ratificado pelo órgão julgador de primeira instância, o pleito de enquadramento como entidade assistencial não afasta a isenção sobre receitas próprias da atividade fundacional.

Nessa linha, não vejo como deixar de afastar a cobrança da Cofins sobre os repasses relativos a convênios celebrados com o poder público e com a instituidora.

Por outro lado, como é cediço, a principal diferença entre convênios e contratos é justamente a ausência de caráter contraprestacional do primeiro. Confira-se o conceito extraído do Decreto nº 93.872, de 1986, vigente à época dos fatos geradores litigiosos (original não destacado):

Art. 48. Os serviços de interesse recíproco dos órgãos e entidades de administração federal e de outras entidades públicas ou organizações particulares, poderão ser executados sob regime de mútua cooperação, mediante convênio, acordo ou ajuste.

§ 1º Quando os participantes tenham interesses diversos e opostos, isto é, quando se desejar, de um lado, o objeto do acordo ou ajuste, e de outro lado a contraprestação correspondente, ou seja, o preço, o acordo ou ajuste constitui contrato.

Ora, se os repasses recebidos no bojo de convênio não têm caráter contraprestacional e esta é a condição fixada pelo inciso X do art. 14 da MP 2.158-35, me parece evidente que tais ingressos não podem ser tributados.

3- Base de Cálculo

Partindo do pressuposto de que, nos termos do próprio relatório fiscal a recorrente se submete à incidência da Cofins sob o regime da Lei nº 9.718, de 1998, penso que, de fato, há um equívoco na base de cálculo considerada para efeito da lavratura do auto de infração litigioso e que tal equívoco merece ser solucionado.

De fato, não há espaço para, sob a égide desse diploma, incluir na base de cálculo da contribuição parcelas que não se caracterizem como a venda de mercadorias ou prestação de serviços..

Tais receitas, que, em princípio, poderiam ser tributadas em razão do § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718, de 1998¹⁶, posteriormente passaram a não mais se submeter à incidência da Cofins no regime cumulativo.

Como é cediço, o Plenário do Pretório Excelso, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 346.084-6¹⁷, 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.

¹⁶ 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.

¹⁷ Ministro Marco Aurélio, julgado em 09/11/2005.

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 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 diversas da prestação de serviços e da venda de mercadorias.

4- Conclusão

Com essas considerações, dou parcial provimento ao recurso voluntário para afastar exclusivamente a incidência da Cofins sobre ingressos oriundos de convênios celebrados com a administração pública e com a entidade instituidora, bem assim sobre receitas financeiras.

Sala das Sessões, em 26 de fevereiro de 2013.

(assinatura digital)

Luis Marcelo Guerra de Castro

Voto Vencedor

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa - Redator Designado

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

Se extrai do Termo de Verificação Fiscal que foi considerada tributável toda a receita bruta da Fundação, com exceção dos valores da receita com a venda de bens do imobilizado.

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 Lei.

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.

O artigo 6º da Lei Complementar isentava da contribuição algumas entidades, dentre elas as beneficentes de assistência social.

Art. 6º São isentas da contribuição:

I - as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades;

II - as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987;

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

Com o advento da MP 2.158_35, ainda em edição anterior à identificada por esse número, foi revogado o inciso III do artigo 6º da Lei Complementar nº 70/91, com efeitos a partir de 30 de junho de 1999.

Art. 93. *Ficam revogados:*

(...)

II - a partir de 30 de junho de 1999:

a) os incisos I e III do art. 6º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991;

Por força destas alterações na legislação, na data de ocorrência dos fatos geradores deste processo, durante os anos de 2004 e 2006, a isenção objeto da lide estava normatizada no inciso X do artigo 14 da MP 2.158-35/01.

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.

Lei 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.*

Ante tais disposições legais, resta incontroverso que, no período da autuação, a isenção da Cofins não mais atingia a integralidade das receitas auferidas pelas entidades

enquadradas como de assistência social ou educacionais, mas exclusivamente aquelas passíveis de serem identificadas como oriundas de suas atividades próprias.

Não foi por outra razão que a Fiscalização Federal e a Delegacia da Receita Federal de Julgamento consideraram 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.

Entendo que esteja correta a linha de raciocínio que conduziu à decisão de piso. Contudo, creio que seja necessário analisar de forma mais detida o alcance do conceito contido na expressão *derivadas de suas atividades próprias*, elemento delimitador definido pelo legislador para o favor isentivo.

Seguindo neste caminho, tem-se que, nos termos da Lei, são isentas da Cofins as instituições de educação ou de assistência social, que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos, desde que as receitas possam ser consideradas como derivadas de suas atividades próprias.

Trata-se, portanto, de isenção vinculada à qualidade da pessoa jurídica - instituição de educação ou de assistência social (...) sem fins lucrativos - e ao enquadramento das receitas, que, se exige, sejam *derivadas de suas atividades próprias*.

Segundo Dicionário Houaiss¹⁸ da língua portuguesa, a palavra próprio, na acepção adequada a esse contexto, refere-se àquilo que é característico, inerente, peculiar, típico, que pertence, que serve para determinado fim, adequado, conveniente, apropriado.

Partindo desse conceito, entendo que o juízo correto a respeito da tipicidade das atividades desenvolvidas por uma entidade de assistência social deva ser feito levando-se em consideração as informações presentes em seus estatuto, já que neles está registrada não só a finalidade para a qual a entidade foi instituída, segundo vontade manifesta por seus fundadores, mas também sua qualidade de instituição de interesse social determinada por lei para o gozo do favor isentivo.

¹⁸ HOUAISS, Antônio. Editora Objetiva Ltda. Edição Eletrônica. Junho de 2009.

Às folhas 07 e seguintes do Processo encontram-se os Estatutos da Fundação.

O artigo 3º tem o seguinte teor.

Art. 3º - O objeto da FUNDAÇÃO é a prestação de serviços de assistência médica e de proteção e preservação da saúde humana.

O artigo 6º apresenta o seguinte detalhamento.

Art. 6º - A FUNDAÇÃO tem por finalidades específicas:

I - Manter e operar o Hospital Ministro Costa Cavalcanti, localizado em Foz do Iguaçu, Paraná, assegurando permanentemente o seu equilíbrio econômico-financeiro;

II - Prestar à comunidade assistência médico-hospitalar preventiva e curativa, em regime ambulatorial e de internamento;

III - Propiciar condições para a formação, aperfeiçoamento ou especialização de pessoal da área médico-sanitária, de pesquisa, biossocial e de investigação científica;

IV - Prover condições para o desenvolvimento e aprimoramento das atividades hospitalares e da formação profissional de seus funcionários e colaboradores;

V- Instituir outros serviços na área de educação e assistência voltadas com previa anuência do Conselho de Curadores.

Sobressai incontroverso das disposições estatutárias acima transcritas, que a assistência médico-hospitalar é a principal atividade para a qual a Fundação Itaguapy foi criada.

Assim, chega-se à conclusão de que a receita decorrente das atividades médico-hospitalares prestadas à comunidade não foi admitida como sendo resultado da atividade própria da Fundação não porque a atividade em si não lhe seja própria, mas por ser ela prestada mediante pagamento e por representar uma contraprestação de serviços correspondentes.

Quanto a isso, o problema, a meu sentir, é que, partindo-se dessa premissa, uma mesma atividade pode ser considerada própria ou não, dependendo exclusivamente de ela ser paga ou oferecida graciosamente à comunidade. Em outras palavras, a atividade é qualificada como própria, não em razão da atividade em si, mas em função de sua fonte de financiamento.

De fato, encontro grande dificuldade em admitir tal distinção.

Segundo me parece, se a Fundação Itaguapy foi criada, conforme estatuído, com a finalidade de oferecer serviços médico-hospitalares, de que forma a cobrança por este serviço desqualifica a receita de sua condição de receita própria?

De fato, oportuno acrescentar que a legislação que regula a desoneração tributária concedida às atividades assistenciais e educacionais parece nunca ter dispensado o ingresso de receitas como forma de financiamento das atividades próprias das entidades. Como

se sabe, os requisitos para o reconhecimento da própria imunidade tributária das Contribuições para o financiamento da seguridade social concedida às entidades beneficentes de assistência social estão estabelecidos no Código Tributário Nacional e na Lei 8.212/91¹⁹, nos seguintes termos.

Código Tributário Nacional

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 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 qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

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 artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Lei 8.212/91

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 e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;

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;

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;

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

¹⁹ Vide RE 636.941, decisão tomada em Regime de Repercussão Geral pelo Supremo Tribunal Federal.

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.

§ 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.

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

§ 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.

§ 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.

O que a legislação veda, me parece muito claro, é a aplicação de recursos em atividades distintas que não as de manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais da entidade, assim como a remuneração de seus dirigentes, nunca a cobrança pelos serviços prestados. Muito pelo contrário, como acima se lê, o inciso V do artigo 55 faz expressa menção a *eventual resultado operacional*.

E, de fato, não me parece que, no plano social, exista algum inconveniente em que as entidades assistenciais cobrem por parte dos serviços prestados à comunidade. Desde que revertam o resultado única e exclusivamente na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais, terão melhores condições e maior alcance no atendimento à população carente e, corolário, na obtenção dos resultados almejados por seus criadores.

Quanto a esse aspecto, peço vênica para divergir do i. Conselheiro Relator do Voto Vencido. Segundo entendo, o que confere natureza empresarial à atividade não é a cobrança pelos serviços prestados, mas a destinação final de seu resultado, pois é nela que se encontra a índole que distingue as entidades assistenciais dos estabelecimentos empresariais, pressuposto que é confirmado até pelos requisitos estabelecidos pelo legislador para fruição do benefício, conforme antes transcrito.

Do ponto de vista estritamente jurídico, não se desconhece que os expedientes normativos em escrutínio constituem disposições legais complementares. O Código Tributário Nacional e a Lei 8.212/91 determinam as condições pessoais para fruição do benefício, ao passo que MP 2.158/01-35 individualiza a receita à qual pretende dar tratamento diferenciado. A despeito disso, o que se quer demonstrar é que a percepção de receitas oriundas de pagamento por serviços prestados, em caráter contraprestacional, não está em dissonância com todo o arcabouço lógico-jurídico que regula o favor isentivo *sub examine*, merecendo ser reconhecido como parte integrante da mecânica própria do tipo de atividade desenvolvido por entidades desta natureza.

E é de se destacar que o próprio Estatuto da Fundação, ao estabelecer as fontes de financiamento de suas atividades, faz expressa menção aos rendimentos auferidos mediante a prestação de serviços médico-hospitalares.

Observe-se. Se essa fonte foi prevista de modo expresse em seus Estatutos, a discussão sobre o assunto, se cabível, deveria se dar no âmbito da própria constituição da Entidade, já que, desde a origem, teria sido prevista a obtenção de recursos originários de uma atividade incompatível com seus fins.

Art. 8º - A Fundação será mantida por elementos de seu patrimônio, bem como pelos rendimentos auferidos mediante a prestação de serviços medico-hospitalares.

Fato é que, a toda evidência, poucas ou nenhuma instituição assistencial prescinde dos recursos decorrentes de atividades cotraprestacionais. São recursos de todo inerentes a esse segmento da atividade social, sem os quais, me arrisco a dizer, a própria atividade não seria viável. Se problemas há com a sua destinação ou com a efetividade dos programas assistenciais a que se destinam, creio outros expedientes haverão de ser mais eficazes na correção de eventuais desajustes.

De tudo isso, forçoso concluir que as receitas decorrentes da prestação de serviços médicos-hospitalares estão de acordo com as disposições estatutárias da Fundação Itaguapy, tanto no que concerne à previsão de realização da atividade propriamente dita quanto à forma de financiamento, assim como em perfeita harmonia com a legislação que delimita as condições para o reconhecimento da isenção, restando ausentes os fundamentos para sua descaracterização como receita decorrente das atividades próprias.

Uma vez que em relação às outras questões discutidas nos autos não haja divergência por parte deste Redator, VOTO por dar provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito à isenção da Recorrente em relação às suas receitas vinculadas à prestação de serviços médicos-hospitalares.

Sala de Sessões, 26 de fevereiro de 2013.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa