

**ENTIDADE SEM FINALIDADE LUCRATIVA, DETENTORA DO TÍTULO DE OSCIP: DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DE SUAS RECEITAS E RENDAS, ORIUNDAS DA EXECUÇÃO DE TERMO DE PARCERIA CELEBRADO COM FUNDAÇÃO PÚBLICA.**

**SACHA CALMON NAVARRO COELHO**

Professor Titular de Direito Tributário da UFRJ (Faculdade Nacional de Direito).  
Doutor em Direito Público pela UFMG.  
Presidente Honorário da ABRADT.  
Vice-Presidente da ABDF.

**EDUARDO JUNQUEIRA COELHO**

Advogado e Economista.  
Mestre em Economia.  
Ex Auditor Fiscal da Receita Federal.  
Ex Fiscal de Tributos da Prefeitura de Belo Horizonte.

**1. A CONSULTA.**

Cuida-se de consulta formulada por pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos e qualificada como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP, sobre a incidência de tributos sobre suas receitas (ICMS, ISSQN, IRPJ, PIS/COFINS e CSLL).

Relata que sua finalidade precípua é a de atuar na promoção da diversidade cultural, da educação, do meio ambiente, da cidadania, da defesa, conservação e difusão do patrimônio histórico e artístico relacionado à produção, execução, veiculação de radiodifusão por sons e imagens.

A CONSULENTE informa também que firmou Termo de Parceria com uma Fundação Estadual, pessoa jurídica de direito público vinculada à Secretaria de Estado de Cultura, tendo como Intervenientes a Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão e a Secretaria de Estado de Cultura, com o propósito de estabelecer um vínculo de cooperação e tendo como objeto o fomento, execução e programação de atividades culturais, educativas e informativas, por meio da produção e veiculação de radiodifusão.

Em decorrência do Termo de Parceria, recebe receitas do Tesouro e das sociedades de economia mista, para o desenvolvimento de projetos especiais (culturais); doações e incentivos culturais; receitas decorrentes da produção de VT institucional para o poder público ou para a iniciativa privada

Face ao exposto, indaga-nos a CONSULENTE:

“1) Tenho que fazer a segregação de receitas?

2) Como devo interpretar o conceito de receitas de atividades próprias abaixo?

“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.”

3) As receitas contraprestacionais também são imunes? Caso não sejam, a que tributação estarão sujeitas?”

Ao que passamos a responder.

## **2. DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA INDIRETA E AS FUNDAÇÕES.**

O Estado, enquanto entidade destinada a satisfazer os objetivos a ele outorgados na Constituição, exerce poder sobre a realidade que conforma de modo a possibilitar o desempenho de suas funções. Este poder, que a ele é entregue de maneira una e indivisível pelo ordenamento jurídico e legitimado pelo respaldo advindo das forças sociais é exercido por meio de entes que se encarregam de empreender as ações necessárias para tanto.

O poder então é dividido funcionalmente entre órgãos, que, pela clássica teoria da separação de poderes (hoje compreendida como separação de funções) se incumbem das funções: legislativa, administrativa e jurisdicional.

A função administrativa é preponderante no Poder Executivo, e consiste na aplicação do Direito de ofício. Trata-se então da administração pública em sentido material (ou objetivo), que é o “conjunto de funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade”.<sup>1</sup>

Para isso, é necessário que este organize a máquina estatal de forma a propiciar a aplicação do Direito às situações de fato definidas na norma. Temos então a figura da Administração Pública, em sentido formal, que é o conjunto de órgãos e entidades institucionalizados pelas pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para a consecução dos objetivos postos na Constituição e nas leis.

---

<sup>1</sup> MEIRELLES, Helly Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 65.

Porém, estas pessoas podem criar outras pessoas jurídicas, com personalidade distinta das pessoas políticas, mas a elas vinculadas, para que estas desempenhem a função administrativa. Neste caso, estaremos diante da Administração Pública Indireta.

A descentralização das funções estatais busca atender ao reclame de uma atuação ágil e eficiente do Estado, especialmente em decorrência da natureza do serviço público prestado. O direito administrativo brasileiro encerra vários tipos de pessoas jurídicas que integram a Administração Pública indireta, sendo as principais as autarquias, as fundações, as sociedades de economia mista e as empresas públicas.

O Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, é um dos diplomas estruturadores da organização administrativa da União e disciplinou a criação das autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista como entidades da Administração indireta, dotando-as de autonomia, inclusive gerencial. O critério de sistematização que agregou os entes mencionados na Administração Indireta (Administração Descentralizada) não foi a da natureza da atividade, posto que englobadas atividades de Estado e outras de cometimento econômico (empresas públicas e de economia mista); também não foi o do regime jurídico, pois a Administração Indireta comporta pessoas submetidas ao regime de direito público, como também de direito privado. Teria sido, então, o critério subjetivo ou orgânico, o adotado, segundo as palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>2</sup>

*“Percebe-se, pois, que o critério retor da classificação foi o orgânico, também chamado subjetivo. Com efeito, foram relacionados à conta de entidades da Administração indireta quaisquer sujeitos havidos como unidades integrantes da Administração Federal, pelo só fato de comporem dito aparelho, independentemente da natureza substancial da atividade que se lhes considere própria e independentemente do regime jurídico que se lhes corresponda (público ou parcialmente privado). Esta conclusão se redemonstra na circunstância de que ficaram à margem de tal esquema, apenas por serem alheios ao sobredito aparelho estatal, sujeitos prestadores de atividade tipicamente administrativa, como os concessionários de serviços públicos ou delegados de ofício público (titulares de serviços notariais e registros de nascimento, de óbito, de casamentos etc.).”*

As fundações são pessoas jurídicas constituídas em torno de um patrimônio, afetado a uma finalidade (*universitas bonororum*). Daí dizer-se que são uma *“universalidade de bens personalizada, em atenção ao fim que lhe dá unidade”*, ou então um *“patrimônio transfigurado pela idéia, que o põe ao serviço de um fim determinado”*.<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> MELO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 11ª ed. São Paulo.: Malheiros, 1999, p. 100.

<sup>3</sup> BEVILACQUA, Clóvis. *Código Civil Comentado*. São Paulo, 1936, I/233 apud Meirelles, Op. Cit. p. 305.

O Decreto-lei nº 200, com alteração introduzida pela Lei nº 7.596, de 10 de abril de 1987, define a Fundação Pública como “a entidade dotada de personalidade jurídica de Direito Privado, sem fins lucrativos, criada em virtude de autorização legislativa, para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de Direito Público, com autonomia administrativa, patrimônio gerido pelos respectivos órgãos de direção, e funcionamento custeado por recursos da União e de outras fontes.”

Sendo assim, tais fundações, para cuja instituição ou manutenção concorre o Poder Público, receberam tratamento legislativo adequado ao regime jurídico-administrativo. É o que se nota da Constituição da República de 1988.

A Constituição, ao tratar das fundações no âmbito da Administração Pública, utilizou denominações variadas, conforme lição de MEIRELLES:

*“Ultimamente, porém, pelo fato de o Poder Público vir instituindo fundações para a prossecução de objetivos de interesse coletivo – educação, ensino, pesquisa, assistência social etc. -, com a personificação de bens públicos e, em alguns casos, fornecendo subsídios orçamentários para sua manutenção, passou-se a atribuir personalidade pública a essas entidades, a ponto de a própria Constituição da República de 1988, encampando a doutrina existente, ter instituído as fundações públicas, ora chamando-as de ‘fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público (arts. 71, II, III e IV; 169, parágrafo único; 150, §2º; 22, XXVII), ora de ‘fundação pública’ (arts. 37, XIX, e 19 das ‘Disposições Transitórias’), ora de fundações mantidas pelo Poder Público’ (art. 37, XVII), ora, simplesmente, de ‘fundação’ (art. 163, II).”*

Apesar da variada nomenclatura, é possível, compilando o entendimento doutrinário e jurisprudencial existente no Brasil, traçar algumas características gerais.

As fundações, quando criadas por lei que atribui às mesmas regime jurídico de direito público, serão espécies do gênero autarquia, conforme já decidiu o STF<sup>4</sup>. Daí a denominação de fundações autárquicas.

Porém, pode a lei autorizar a criação, pelo Executivo de fundações. Nesse caso, as fundações terão personalidade jurídica de Direito Privado, conforme determina o art. 5º, IV do Decreto-lei nº 200/67, não obstante, também neste caso, integrarão a Administração Pública Indireta, incidindo assim o regime jurídico de Direito Público. Este é o caso da Fundação que atuou como interveniente no termo de parceria.

Em uma terceira hipótese, o Poder Público poderá somente assumir obrigações, legais ou contratuais, de manter uma fundação privada criada por particulares e que, a princípio, não integrariam a Administração

<sup>4</sup> STF, RDA 160/85, 161/50, 171/124 apud MEIRELLES, Op. Cit. p. 306.

Pública. Porém, mesmo neste caso, a presença de recursos públicos, conforme preceitua DI PIETRO, atrai a incidência do regime jurídico de direito público:

*“Com relação às fundações, é evidente que se o Poder Público, diretamente, com seus próprios recursos, ou indiretamente, por meio de entidades da Administração Indireta, tiver alguma participação em sua instituição ou manutenção, esta passará a integrar a Administração indireta, já que a Constituição, em vários dispositivos, faz referência a fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público (arts. 22, inciso XXVII, 71, incisos II e III, 165, §5º, incisos I e III, 169, parágrafo único)”*.<sup>5</sup>

### 3. PARAESTATALIDADE E PARAFISCALIDADE.

O Termo de Parceria é expressão de uma atuação paraestatal, em que um ente, paralelamente ao Estado, exerce atividades de interesse público.

As entidades paraestatais são pessoas jurídicas de Direito Privado que corporificam uma tendência mundial de descentralização da atividade Estatal na consecução de seus objetivos fundamentais, os quais, no caso da República Federativa do Brasil, estão inseridos no art. 3º da Carta Magna<sup>6</sup>. Sobre o tema, o saudoso mestre Hely Lopes Meirelles assevera que:

*“O étimo da palavra paraestatal está indicada que se trata de ente disposto paralelamente ao Estado, ao lado do Estado, para executar cometimentos de interesses do Estado, mas não privativos do Estado. Enquanto as autarquias devem realizar atividades públicas típicas, as entidades paraestatais prestam-se a executar atividades impróprias do Poder Público, mas de utilidade pública, de interesse da coletividade, e, por isso, fomentadas pelo Estado, que autoriza a criação de pessoas jurídicas privadas para realizá-las por outorga ou delegação e com seu apoio oficial na formação do patrimônio e na manutenção da entidade, que pode revestir variadas formas (...)”* (Direito Administrativo Brasileiro. 23ª ed. Atual. Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo, José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1990. p. 307.)

O vocábulo “parafiscal”, consagrado na linguagem técnica dos países de língua latina a partir do término da Segunda Grande Guerra, com a sua utilização no Inventário Schuman, na França, em 1946, foi um

<sup>5</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Parecerias na Administração Pública*. São Paulo: Atlas, 2005. p. 281.

<sup>6</sup> Art. 3º *Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:*

*I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;*

*II - garantir o desenvolvimento nacional;*

*III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;*

*IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.*

neologismo utilizado pela técnica financeira para designar as finanças das entidades paraestatais, ou seja, aquelas “*paralelas*” ao Fisco.

Em estudo sobre o tema em comento, em seu clássico *Uma introdução à Ciência das Finanças*, Baleeiro<sup>7</sup> estabeleceu quatro elementos caracterizadores das contribuições parafiscais. São eles:

- a) A delegação do poder fiscal do Estado a um órgão oficial ou semi-oficial autônomo;
- b) A destinação especial ou “afetação” dessas receitas aos fins específicos cometidos ao órgão oficial ou semi-oficial investido daquela delegação;
- c) A exclusão dessas receitas delegadas do orçamento geral (seriam, então “para-orçamentárias”);
- d) A subtração de tais receitas à fiscalização do Tribunal de Contas ou órgão de controle da execução orçamentária<sup>8</sup>.

Conforme demonstrado pelo catedrático Ruy Barbosa Nogueira, o Inventário Schuman passou a designar de parafiscais certos tributos que ora eram verdadeiros impostos, ora taxas e às vezes um misto destas duas categorias e que por delegação eram arrecadadas por entidades beneficiárias (*Curso de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989. p.181).

Apesar de a expressão parafiscal ter sido forjada na França pós-guerra, estudiosos italianos, como Morseli, já dedicavam seus estudos aos aspectos financeiros dos órgãos de descentralização administrativa desde 1938. Para este, o surgimento de entes estatais não-territoriais ou autarquias com finalidades administrativas de caráter especial seria fato novo no âmbito do Direito Financeiro, razão pela qual suas necessidades não poderiam ser saciadas de acordo com os princípios financeiros tradicionais.

Para outro estudioso do fenômeno em questão, o também italiano Merigot, a competência tributária dos órgãos paraestatais não se consubstanciaria em forma jurídica desconhecida das finanças clássicas. No entender do aludido financista, as contribuições parafiscais teriam natureza tributária, não sendo diferente dos já conhecidos impostos.

No Brasil, desde a década de cinquenta, a doutrina brasileira já era uníssona no sentido de que mencionadas contribuições ora são impostos, ora taxas: Sílvio Faria, *Aspectos da Parafiscalidade* (Progresso Bahia, 1955); Buys de Barros, *Um ensaio sobre a parafiscalidade* (Konfino, Rio, 1956); G. Ulhoa Canto, “*Alcuni aspetti giuridico costituzionali della*

<sup>7</sup> BALEEIRO, Alimonar, *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 13ª ed. Atual. Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 271.

<sup>8</sup> Este último atributo não mais encontra respaldo na Constituição de 1988. Confira-se: “Art. 70: Prestará contas qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária.”

*Parafiscalità nel Brasile*”, em A.F (1956), v. 5º, p. 36 e segs.; Duverger, *Institutions Financières* (Presses Universitaires, Paris, 19566), p. 94 e segs.; A. T. Nascimento, “*Preços, Taxas e Parafiscalidade*”, 7º v. do *Trat. Dir. Tribut. Bras.*, coordenado por Baleeiro (Rio, 1977, Forense); Y. Miranda Guimarães, *Situação atual da Parafiscalidade*, SP, 1977, Bushatsky<sup>9</sup>.

No mesmo sentido, leciona Roque Antônio Carraza, *verbis*:

*“(...) se a parafiscalidade é simplesmente a cobrança, por terceiro, em seu próprio benefício, de um tributo, as chamadas “contribuições parafiscais” são, por sem dúvida, tributos, podendo, pois, revestir-se da natureza jurídica de imposto, de taxa ou de contribuição de melhoria (conforme a materialidade de suas hipóteses de incidência).”* (Curso de Direito Constitucional Tributário. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991. p.301.)

Fato é que a Constituição de 1988, no Capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional, adotou a tese do caráter tributário das contribuições parafiscais, pondo fim a uma antiga discussão travada no âmbito da ciência jurídica. Confira-se:

*“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.*

*§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.”*

De ver, que a Carta Magna, além de estabelecer, indiscutivelmente, o caráter tributário das contribuições parafiscais, juridicizou o fenômeno da “parafiscalidade” enquanto uma forma de atribuição de poder fiscal, pelo Estado, a entidades de caráter autônomo, investidas de finalidades públicas ou de interesse público, quais sejam, as entidades paraestatais.

Portanto, falar-se em paraestatalidade implica, necessariamente, falar-se em parafiscalidade, tendo em vista que ambos os conceitos encontram-se intimamente relacionados. Tradicionalmente, é através das contribuições parafiscais que os entes paraestatais financiam-se na realização de seus objetivos institucionais. Assim, apesar de não poderem instituir tributos, eles podem cobrá-los, aplicando-os em suas atividades. Nesse sentido, confira-se o entendimento de Carraza:

*“(...) a parafiscalidade é apenas a atribuição, mediante lei, da capacidade tributária ativa, que a pessoa política faz a outra pessoa*

<sup>9</sup> Vide Aliomar Baleeiro, *op cit.*, p.268.

*(pública ou privada), que, por vontade deste mesma lei, passa a dispor do produto arrecadado, para a consecução de suas finalidades.” (op cit., p.144.)*

Ao discorrer sobre o tema da parafiscalidade, um dos subscritores do presente parecer, classifica as contribuições parafiscais, enquadrando-as na clássica tricotomia das espécies tributárias, trazida a lume pelo art. 5º do CTN<sup>10</sup>:

*“Os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais são tributos. Uns e outras exigem que se lhes examinem os fatos geradores. Só depois desse exame é possível dizer de que espécie se trata. Noutras palavras, tanto uns como outras são nomes (nomina juris) consagrados pela tradição. São tributos especiais, sempre foram. Mas qual a razão do específico? Esta especificidade não lhes seria suficiente para autonomizá-los permitindo uma teoria quinquipartida dos tributos?*

*(...).*

*Em primeiro lugar, a natureza jurídica da espécie de tributo é encontrada pela análise do seu fato gerador, pouco importando o motivo ou a finalidade (elementos acidentais). Então, depois dessa análise, será possível saber se se trata de imposto, de taxa ou de contribuição (na espécie contribuição temos duas subespécies: as contribuições de benefícios e as contribuições de melhoria).*

*Em segundo lugar, isto não impede que haja imposto restituível, com regime constitucional próprio, nem obsta a existência de impostos ou taxas afetados a finalidades específicas e administrados por órgãos paraestatais ou autarquias em demanda de fins especiais (contribuições parafiscais) igualmente sujeitadas a normas constitucionais que lhes são específicas.”*

Têm-se, *interplures*, como exemplos de atuações paraestatais financiadas por tributos, aquelas que designam as atividades de instituições particulares do tipo SESI, SENAI, SENAC, *et cetera*, que fazem assistência social a teor do art. 203 da CR/88, em prol de grupos restritos, mas são financiados mediante parcelas das contribuições oficiais para o INSS. Por isso mesmo, a CR/88, no art. 240, endereça o produto das contribuições sobre as folhas de salários às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculados ao sistema sindical. Também são exemplos: a extinta contribuição para o Instituto Brasileiro do Café – IBC, tributo federal de intervenção no domínio econômico; as contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social (impostos finalísticos, à exceção da contribuição previdenciária sobre a folha de salários a cargo do empregado), que comporta ações de iniciativa de toda a sociedade, na área da previdência, saúde e assistência social; etc.

As receitas oriundas das contribuições parafiscais não entram no caixa geral de arrecadação dos entes políticos, não compondo o orçamento geral. Todavia, conforme já exposto, tal fato não retira das contribuições parafiscais a sua natureza tributária, tampouco altera o fato de

<sup>10</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007. pp. 77-80.

que o sujeito passivo suporta o encargo financeiro da mesma maneira, sendo indiferente se o sujeito ativo é entidade paraestatal ou ente político.

Há casos, porém, em que os entes paraestatais sequer são sujeitos ativos de obrigação tributária. Nessas situações, tais entes necessitam de se financiar de outras maneiras, tendo em vista que os mesmo não possuem receitas diretamente provenientes da atividade tributante.

Em situações tais, os próprios entes políticos, ou seja, a União, os Estados e Distrito Federal e os Municípios, recebem a incumbência de repassar verbas aos entes paraestatais.

Neste diapasão, mostra-se completamente absurdo exigir uma exação de um ente privado para, posteriormente, repassar a esta mesma pessoa os valores outrora arrecadados pela atividade tributante.

Faz-se necessário que o instituto da parafiscalidade adquira novas feições para adaptar-se a uma nova realidade. Hodiernamente, as entidades paraestatais não podem limitar-se a arrecadar tributos ou a receber repasses do Poder Público.

Por isso, os entes paraestatais não apenas podem, mas devem, buscar recursos diretamente no seio da sociedade, sem ter que depender de repasses estatais. Tendo em vista que os objetivos da CONSULENTE estão, necessariamente, alinhados com o interesse público, o financiamento de suas atividades pela iniciativa privada torna-se prática extremamente salutar para a própria sociedade.

Ademais, é extremamente proveitoso ao próprio Estado que as instituições a quem ele deva repassar dinheiro obtenham suas receitas por conta própria. Afinal, sem os recursos obtidos junto à iniciativa privada, cabe ao Estado aportar recursos para financiar as atividades dos entes paraestatais que não sejam sujeitos ativos de obrigação tributária, como é o caso da CONSULETE.

#### **4. DO CHAMADO TERCEIRO SETOR E A QUALIFICAÇÃO DE OSCIP.**

As organizações que congregam o chamado terceiro setor nada mais são do que um instrumento de ação paraestatal. As categorias jurídicas criadas mais recentemente associadas a estas entidades, *v.g.*, as Organizações Sociais e as Organizações Sociais de Interesse Público-OSCIP surgem da necessidade de reforma do Estado e deriva do desenvolvimento das organizações privadas voltadas à consecução de fins eminentemente públicos. Representam a síntese do Primeiro Setor (Administração Pública) e do Segundo Setor (mercado), assimilando características de ambos, mas, ao mesmo tempo, procuram superar o engessamento que trava as ações estatais, em decorrência da excessiva burocracia, e se afastam das atividades de mercado, por não ostentarem suas ações finalidade lucrativa (apropriação privada de lucros).

Segundo Leandro Mariz de Souza<sup>11</sup> “As formas de expressão que o Terceiro Setor pode adotar não foram bem definidas no ordenamento jurídico brasileiro e sequer seu conceito, no sentido de funcionamento, foi bem apreendido pela sociedade brasileira.”

A respeito do terceiro setor, assim se manifesta Edson José Rafael

*“(...). É por excelência, um setor solidário, onde alguns velam por muitos, onde o individual dá lugar ao coletivo, e recebe a denominação de Setor independente por se mostrar equidistante do Poder Estatal e do Poder Econômico, gerador de riquezas. (...) O Terceiro Setor é gênero do qual são espécies todas as sociedades civis sem fins lucrativos, inserindo-se aqui a quase totalidade das fundações, em especial as fundações particulares.”<sup>12</sup>*

Em regra, os entes que atuam no Terceiro Setor não possuem natureza jurídica diversa das clássicas figuras de Direito Privado, tais como associações civis e fundações. No entanto, por atuarem em busca de uma finalidade maior, genericamente filantrópica, humanitária, de defesa de interesses que costumam ser de toda a população e que, historicamente, deveriam ser objeto de atividade do poder público, todas estas entidades acabaram sendo englobadas dentro de uma mesma denominação, qual seja, Organização não Governamental (ONG).

Destarte, não obstante possuírem uma denominação diferenciada, as ONG's não se diferenciam, no que tange à forma, das típicas pessoas jurídicas de direito privado. O que as torna peculiar é a sua atuação, o seu objeto eminentemente público e a necessidade cada vez mais premente do Estado contar com o seu apoio, como meio de se desincumbir a contento de suas atribuições na área social e dos direitos difusos. A legislação fiscal que vem concedendo exonerações fiscais a algumas entidades do chamado terceiro setor busca fortalecer as atividades dessas entidades, para suprir a incapacidade histórica do Estado Brasileiro de atender satisfatoriamente às demandas sociais, revertendo, assim, o limbo jurídico a que estiveram relegadas as ONG's, apesar de sua relevante atuação no seio da sociedade.

Acompanhando uma tendência internacional de reconhecimento dos trabalhos desenvolvidos pelas entidades não governamentais, o legislador federal buscou adequá-las a uma legislação que lhes fosse apropriada. Com este desígnio, editou a Lei n.º 9.790 de 23 de março de 1999, a qual, pondo fim a um conflito entre diversas legislações, dispôs sobre qualificação das Organizações da Sociedade Civil de interesse Público, as OSCIP's. É ver:

<sup>11</sup> SOUZA, Leandro Mariz de. *Tributação do terceiro setor no Brasil*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 71.

<sup>12</sup> RAFAEL, Edson José. *Fundações e Direito: 3º Setor*. São Paulo: Melhoramentos, 1997. pp.5-6.

*“Art. 1º Podem qualificar-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, desde que os respectivos objetivos sociais e normas estatutárias atendam aos requisitos instituídos por esta Lei.*

*§ 1º Para os efeitos desta Lei, considera-se sem fins lucrativos a pessoa jurídica de direito privado que não distribui, entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplica integralmente na consecução do respectivo objeto social.*

*§ 2º A outorga da qualificação prevista neste artigo é ato vinculado ao cumprimento dos requisitos instituídos por esta Lei”.*

Tal como ocorre no caso das ONG's, as OSCIP's também possuem personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos. Todavia, a condição de OSCIP não decorre apenas da verificação de seu objeto social, como no caso das ONG's, mas de outorga de qualificação do Poder Público, através de ato vinculado aos ditames da Lei n.º 9.790/99. Dentre os requisitos para a qualificação como OSCIP, faz-se necessário que a pessoa jurídica de direito privado tenha por objeto social pelo menos uma das finalidades elencadas nos arts. 3º da Lei em Comento. Veja-se:

*“Art. 3º A qualificação instituída por esta Lei, observado em qualquer caso, o princípio da universalização dos serviços, no respectivo âmbito de atuação das Organizações, somente será conferida às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais tenham pelo menos uma das seguintes finalidades:*

*(...)*

*II - promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;*

*(..)*

*Parágrafo único. Para os fins deste artigo, a dedicação às atividades nele previstas configura-se mediante a execução direta de projetos, programas, planos de ações correlatas, por meio da doação de recursos físicos, humanos e financeiros, ou ainda pela prestação de serviços intermediários de apoio a outras organizações sem fins lucrativos e a órgãos do setor público que atuem em áreas afins”.*

Estabelece ainda, em seu art. 4º, que as pessoas jurídicas interessadas na qualificação de OSCIP devem dispor em seu estatuto social sobre as seguintes matérias:

*“Art. 4º Atendido o disposto no art. 3º, exige-se ainda, para qualificarem-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, que as pessoas jurídicas interessadas sejam regidas por estatutos cujas normas expressamente disponham sobre:*

*I - a observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e da eficiência;*

*II - a adoção de práticas de gestão administrativa, necessárias e suficientes a coibir a obtenção, de forma individual ou coletiva, de benefícios ou vantagens pessoais, em decorrência da participação no respectivo processo decisório;*

III - a constituição de conselho fiscal ou órgão equivalente, dotado de competência para opinar sobre os relatórios de desempenho financeiro e contábil, e sobre as operações patrimoniais realizadas, emitindo pareceres para os organismos superiores da entidade;

IV - a previsão de que, em caso de dissolução da entidade, o respectivo patrimônio líquido será transferido a outra pessoa jurídica qualificada nos termos desta Lei, preferencialmente que tenha o mesmo objeto social da extinta;

V - a previsão de que, na hipótese de a pessoa jurídica perder a qualificação instituída por esta Lei, o respectivo acervo patrimonial disponível, adquirido com recursos públicos durante o período em que perdurou aquela qualificação, será transferido a outra pessoa jurídica qualificada nos termos desta Lei, preferencialmente que tenha o mesmo objeto social;

VI - a possibilidade de se instituir remuneração para os dirigentes da entidade que atuem efetivamente na gestão executiva e para aqueles que a ela prestam serviços específicos, respeitados, em ambos os casos, os valores praticados pelo mercado, na região correspondente a sua área de atuação;

VII - as normas de prestação de contas a serem observadas pela entidade, que determinarão, no mínimo:

a) a observância dos princípios fundamentais de contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade;

b) que se dê publicidade por qualquer meio eficaz, no encerramento do exercício fiscal, ao relatório de atividades e das demonstrações financeiras da entidade, incluindo-se as certidões negativas de débitos junto ao INSS e ao FGTS, colocando-os à disposição para exame de qualquer cidadão;

c) a realização de auditoria, inclusive por auditores externos independentes se for o caso, da aplicação dos eventuais recursos objeto do termo de parceria conforme previsto em regulamento;

d) a prestação de contas de todos os recursos e bens de origem pública recebidos pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público será feita conforme determina o parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal.

*Parágrafo único. É permitida a participação de servidores públicos na composição de conselho de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, vedada a percepção de remuneração ou subsídio, a qualquer título. (Incluído pela Lei nº 10.539, de 2002)*

No inciso VI, do art. 4º retro mencionado, a Lei abriu a possibilidade de remuneração dos dirigentes que efetivamente atuam na gestão executiva e aqueles que lhe prestam serviços específicos, respeitados, em ambos os casos, os valores praticados pelo mercado na região onde exerce suas atividades.

Previu também, no inciso VII do mesmo artigo, uma forma rigorosa de prestação de contas das OSCIP's que, inclusive, abrange a obrigatoriedade de realização de auditorias por auditores externos, disposição legal que reflete a lisura por que deve passar as contas destes entes paraestatais.

Ressalte-se ainda que o patrimônio será constituído de bens móveis, imóveis, veículos, semoventes, ações e títulos da dívida pública, sendo que, em caso de dissolução da Instituição, o respectivo patrimônio líquido será transferido a outra pessoa jurídica qualificada nos termos da Lei 9.790/99, preferencialmente que tenha o mesmo objetivo social. (Lei 9.790/99, inciso IV do art. 4º).

No art. 5º, IV, para a instrução do procedimento de qualificação, a lei exige a apresentação de declaração de isenção do imposto de renda:

*“Art. 5o Cumpridos os requisitos dos arts. 3o e 4o desta Lei, a pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos, interessada em obter a qualificação instituída por esta Lei, deverá formular requerimento escrito ao Ministério da Justiça, instruído com cópias autenticadas dos seguintes documentos:*

*I - estatuto registrado em cartório;*

*II - ata de eleição de sua atual diretoria;*

*III - balanço patrimonial e demonstração do resultado do exercício;*

*IV - declaração de isenção do imposto de renda;*

*V - inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes.”*

Além disso, previu a existência do "termo de parceria", em substituição ao “convênio” como instrumento jurídico que regula os repasses de recursos públicos para as organizações da sociedade civil para que executem políticas públicas, nos seguintes termos:

*“Art. 9º Fica instituído o Termo de Parceria, assim considerado o instrumento passível de ser firmado entre o Poder Público e as entidades qualificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público destinado à formação de vínculo de cooperação entre as partes, para o fomento e a execução das atividades de interesse público previstas no art. 3º desta Lei”.*

*Art. 10. O Termo de Parceria firmado de comum acordo entre o Poder Público e as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público discriminará direitos, responsabilidades e obrigações das partes signatárias.*

*(...)*

*Art. 15. Caso a organização adquira bem imóvel com recursos provenientes da celebração do Termo de Parceria, este será gravado com cláusula de inalienabilidade”.*

O Decreto Federal nº 3.100 de 30 de junho de 1999, que regula a Lei Federal das OSCIP's, dispõe ainda sobre a forma de escolha da Organização da Sociedade Civil de Interesse Público para a realização do Termo de parceria. Confira-se:

*“Art. 23. A escolha da Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, para a celebração do Termo de Parceria, poderá ser feita por meio de publicação de edital de concursos de projetos pelo órgão estatal parceiro para obtenção de bens e serviços e para a realização de atividades, eventos, consultorias, cooperação técnica e assessoria.*

*Parágrafo único. Instaurado o processo de seleção por concurso, é vedado ao Poder Público celebrar Termo de Parceria para o mesmo objeto, fora do concurso iniciado.*

*Art. 24. Para a realização de concurso, o órgão estatal parceiro deverá preparar, com clareza, objetividade e detalhamento, a especificação técnica do bem, do projeto, da obra ou do serviço a ser obtido ou realizado por meio do Termo de Parceria.”*

## **5. IMUNIDADE E ISENÇÃO: DIFERENÇAS E SEMELHANÇAS.**

Como se viu, embora a ausência de finalidade lucrativa e o desempenho de ações de interesse público, especialmente na área social, sejam o traço comum às entidades do terceiro setor, há uma variedade de entidades dessa natureza, de modo que os efeitos tributários atribuídos à atuação de tais entidades têm gerado controvérsias interpretativas, especialmente entre os Fiscos e a parcela da sociedade civil engajada naquelas ações.

Deveras, a diversidade de normas fiscais exonerativas e critérios a serem atendidos como condicionantes à fruição dos benefícios por parte das entidades do chamado terceiro setor, bem como a proliferação de novas categorias jurídicas relacionadas às mesmas, e a relação que aquelas travam com o setor público, têm gerado dissensos na compreensão do fenômeno fiscal em relação àquelas entidades, a reclamar a uniformização do direito por parte dos nossos tribunais.

De qualquer modo, observa-se que a ausência de finalidade lucrativa e o viés social da atuação daquelas entidades, voltada à proteção de bens jurídicos de alta estima ao ordenamento jurídico e prestigiados pela tutela da ordem constitucional, fundamentam a concessão de imunidades e isenções a favor das entidades da sociedade civil que agem em cooperação com o setor público, na busca do desenvolvimento social.

Sob essa perspectiva, cumpre-nos distinguir as imunidades das isenções que possa ser beneficiária a CONSULENTE.

Do ponto de vista jurídico, em geral, todos se põem de acordo em que a imunidade:

1. é regra jurídica, com sede constitucional;
2. é delimitativa (no sentido negativo) da competência dos entes políticos da Federação, ou regra de incompetência;
3. obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar imposição em relação a certos fatos especiais e determinados;
4. distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar. (Assim lecionam PONTES DE MIRANDA. Comentários à Constituição de 1946, Max Limonad, 1953, vol. 1. p. 156; GERALDO ATALIBA. Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria, São

Paulo. Revista dos Tribunais, 1964, p. 231; GILBERTO DE ULHÔA CANTO. Temas de Direito Tributário, Rio de Janeiro. Ed. Alba, 1964. vol. 3 p. 340; JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES. Isenções Tributárias, 1a. ed. São Paulo, Sugestões Literárias, 1969, p. 206; SACHA CALMON NAVARRO COELHO. Comentários à Constituição de 1988. Sistema Tributário. Rio de Janeiro. 1990, p. 304; PAULO DE BARROS CARVALHO. Curso de Direito Tributário. 4a. São Paulo. Saraiva, 1991. p.117; BERNARDO RIBEIRO DE MORAES. Sistema Tributário na Constituição de 1969, RT, 1973, p.467; RUY BARBOSA NOGUEIRA, Curso de Direito Tributário. 5a. ed., Saraiva, p. 172; ORMEZINDO RIBEIRO DE PAIVA. Imunidade Tributária. São Paulo. Ed. Resenha Tributária, 1981).

Aliomar Baleeiro, o autor clássico das imunidades, define-as, por seus efeitos, como limitações constitucionais ao poder de tributar. Também a Constituição da República de 1988 intitula a seção II do Cap. VI de " Das Limitações ao Poder de Tributar" e, dentro dela, inclui, de modo não exaustivo, algumas imunidades e os demais princípios e normas reguladoras dos direitos e garantias dos contribuintes, como legalidade, irretroatividade, anterioridade, vedação do confisco e outros. A expressão do art. 150: "*sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte...*" deixa patente que o rol de imunidades se completa em outros sítios da Constituição da República de 1988.

Realcemos ainda que a Carta brasileira não menciona nenhuma vez a palavra **imunidade** no Capítulo do Sistema Tributário, termo que sofre delimitação técnica apenas na doutrina e na jurisprudência. Ela somente refere as limitações constitucionais ao poder de tributar.

A doutrina, de modo geral, define a imunidade como norma constitucional que limita o poder de tributar, ou seja, delimitando negativamente a competência. Consideremos por todos Misabel Derzi<sup>13</sup>, co-autora do presente parecer:

*"A imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência, que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas, concomitantemente. A redução que opera no âmbito de abrangência da norma concessiva de poder tributário é tão só lógica, mas não temporal."*

No plano das isenções, passa-se fenômeno diferente, pois as isenções são reduções operadas pelas leis infraconstitucionais, e supõem -

<sup>13</sup> In Notas a ALIOMAR BALEEIRO. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed., 1997, p. 228.

ao invés de negarem - a competência da pessoa que as concede, para reduzir o âmbito de incidência da norma tributante. (grifamos)

Ora, a norma isencional - e é irrelevante que seja criada, simultaneamente, na lei que institui o tributo, ou em outra, posterior - uma vez posta, atuará na norma de tributação, reduzindo-lhe o campo de incidência. A atuação é logicamente concomitante e não sucessiva, no tempo. Assim também a imunidade - e é irrelevante que venha consagrada em texto constitucional originário ou derivado, por emenda ou revisão - delimita, demarca, reduzindo a norma atributiva de poder tributário, de forma lógica e não sucessiva, no tempo. Em um e outro instituto, os fenômenos de mutilação, supressão parcial, subtração, redução ou restrição são o ponto analógico de ligação.

O que é preciso registrar é que as imunidades somente adquirem sentido e função, uma vez relacionadas com as normas atributivas de poder, cuja abrangência elas reduzem. Nesse sentido, **as imunidades** são endógenas, em relação às normas de competência tributária, porque lhes delimitam negativamente a extensão, atuando dentro delas para reduzir-lhes o âmbito eficaz. Ao contrário, as isenções somente podem ser concedidas pelas pessoas **competentes para legislar**, configurando renúncia ao exercício do poder tributante; ao contrário das imunidades – em que se apresenta hipótese de incompetência – as isenções somente podem ser postas pela pessoa **competente**.

No campo das imunidades, têm-se o art. 150, VI, “c” e o art. 195, § 7º, como exemplos de normas que albergam algumas entidades do terceiro setor. Todavia, não nos parece que esteja a CONSULENTE entre os beneficiários de tais imunidades. Não é uma instituição de educação e assistência social ou entidade beneficente de assistência social, devido ao conteúdo do seu objeto social e por não se sujeitar aos órgãos de controle e às regras a que se submetem aquelas. Todavia, em relação à imunidade do art. 150, VI, “a”, considerando a forma de organização e objeto das ações da CONSULENTE, com base em uma interpretação sistemática e teleológica do direito, nos parece ser a mesma beneficiária da norma imunizante, uma vez que é o braço operacional da Fundação pública, de quem recebeu, sob sua supervisão, todas as atribuições que o Poder Público àquela houvera incumbido.

## **6. A CONSULENTE É INSTRUMENTALIDADE DA FUNDAÇÃO PÚBLICA.**

No caso em análise, a CONSULENTE, entidade paraestatal, não cobra qualquer tributo para financiar-se. Por tal razão, a mesma necessita, impreterivelmente, das verbas provindas do Estado para exercer as suas atividades.

Neste contexto e, com vistas a obter os mencionados recursos, a CONSULENTE firmou Termo de Parceria com determinado Estado da Federação, este representado por uma Fundação de direito público instituída por decreto, com a interveniência da Secretaria Estadual de Cultura e da

Secretaria Estadual de Planejamento e Gestão, pelo qual o Estado comprometeu-se a repassar recursos financeiros à CONSULENTE, para que a mesma dê cumprimento ao objeto do aludido Termo, qual seja, atuar na promoção da diversidade cultural, da educação, do meio ambiente, da cidadania, da defesa, conservação e difusão do patrimônio histórico e artístico relacionado à produção, execução, veiculação de radiodifusão por sons e imagens.

O modelo implementado pelo Governo do Estado, através do Termo de Parceria entre a Fundação e a associação civil sem fins lucrativos, detentora do título de OSCIP, transferiu à CONSULENTE as atribuições da Fundação.

O exame do Termo de Parceria autoriza a se concluir que a CONSULENTE é o braço operacional da Fundação. Constata-se a plena compatibilização entre os objetos sociais de uma e de outra, voltados à divulgação da cultura através da televisão, sem finalidade lucrativa. A cláusula do Termo de Parceria, que dispõe sobre as responsabilidades e obrigações assumidas na parceria, deixa clara a atribuição das funções de supervisão e fiscalização à Fundação e da função executiva à CONSULENTE..

Embora a radiodifusão, materialmente, seja uma atividade de mercado, exercida também pelo setor privado de forma comercial, visando ao lucro privado, quando desenvolvida pela TV Educativa sua grade de programas tem outras prioridades, destinadas à divulgação da cultura em todas as suas formas, sem finalidade lucrativa, ausente, portanto, a apropriação privada dos excedentes, que devem ser reinvestidos na atividade-fim da TV Educativa. A grade de programas, inclusive, é definida pela Fundação, tendo em vista a disseminação de um conteúdo compatível com os objetivos da TV Educativa.

Aliás, a radiodifusão por meio da TV Educativa é objeto de disciplinação específica pelo ordenamento jurídico, consoante se infere do Decreto-lei nº 236, de 28 de fevereiro de 1967, que veda o exercício de atividades comerciais na veiculação de bens culturais pela TV Educativa:

*“Art. 13. A televisão educativa se destinará à divulgação de programas educacionais, mediante a transmissão de aulas, conferências, palestras e debates.*

*Parágrafo único. A televisão educativa não tem caráter comercial, sendo vedada a transmissão de qualquer propaganda, direta ou indiretamente, bem como o patrocínio dos programas transmitidos, mesmo que nenhuma propaganda seja feita através dos mesmos.*

*Art. 14. Sómente poderão executar serviço de televisão educativa:*

- a) a União;*
- b) os Estados, Territórios e Municípios;*
- c) as Universidades Brasileiras;*
- d) as Fundações constituídas no Brasil, cujos Estatutos não contrariem o Código Brasileiro de Telecomunicações.”*

A possibilidade de patrocínio dos programas da TV Educativa foi autorizada pelo decreto nº 5.396 de 21 de março de 2005, regulamentando o art. 19 da Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998:

*“Art. 1º As organizações sociais que exercem atividades de rádio e televisão educativa podem receber recursos e veicular publicidade institucional de entidades de direito público ou privado a título de:*

*I - apoio cultural à organização social, seus programas, eventos ou projetos; e*

*II - patrocínio de programas, eventos ou projetos.*

*Art. 2º A publicidade institucional poderá ser veiculada nos intervalos de programas, eventos ou projetos, bem assim nos intervalos da programação, conforme o que for estabelecido em prévio ajuste entre o patrocinador e o patrocinado.*

*Art. 3º No caso de apoio cultural a determinados programas, eventos ou projetos, é facultada a indicação da entidade apoiadora no seu início ou fim.*

*Art. 4º O patrocínio poderá estar vinculado a um determinado programa ou a uma programação como um todo, a um determinado evento ou projeto ou a um conjunto de eventos ou projetos.*

*Parágrafo único. O patrocínio de programas, eventos ou projetos permite, conforme prévio ajuste entre o patrocinador e o patrocinado, a divulgação de produtos, serviços ou da imagem do patrocinador no seu início, fim ou intervalos, bem como nos intervalos da programação ou de outros eventos ou projetos, desde que inserida nos seus respectivos anúncios.*

*Art. 5º É vedada, nos termos do parágrafo único do art. 1º do Decreto n.º 4.799, de 4 de agosto de 2003, a publicidade institucional de entidades de direito público que, direta ou indiretamente, caracterize promoção pessoal de autoridade, servidor público, empregado público ou ocupante de cargo em comissão.*

*Art. 6º É vedada às organizações sociais que exercem atividades de rádio e televisão educativa a veiculação remunerada de anúncios ou outras práticas que configurem comercialização de seus intervalos.”*

Note-se que, embora autorize o patrocínio e o apoio cultural, os dispositivos *supra* negam qualquer possibilidade de veiculação de interesses de membros do poder público (art. 5º), bem assim o exercício de atividade comercial pelas TV Educativas (art. 6º), a par do que estabelece o art. 19 da Lei nº 9.637/98.

*Art. 19. As entidades que absorverem atividades de rádio e televisão educativa poderão receber recursos e veicular publicidade institucional de entidades de direito público ou privado, a título de apoio cultural, admitindo-se o patrocínio de programas, eventos e projetos, vedada a veiculação remunerada de anúncios e outras práticas que configurem comercialização de seus intervalos.*

A defensável a aplicabilidade dos dispositivos às OSCIP, que se dediquem à radiodifusão, tendo em vista os traços em comum entre a mesmas e as organizações sociais, em especial, a ausência de finalidade lucrativa, a possibilidade de ambas remunerarem dirigentes e atuarem na

área da radiodifusão educativa - podendo se financiar por recursos privados em suas ações na área cultural -, além de se constituírem em organizações do terceiro setor voltadas a atividades de interesse público em paralelo ao Estado ou em parceria com o mesmo.

Além dos dispositivos legais retromencionados, confirma a ausência de intuito comercial por parte da CONSULENTE e, por conseguinte, a natureza não contraprestacional de suas atividades, a cláusula do Termo de Parceria, vedando a realização de despesas, à conta dos recursos do presente Termo de parceria a título de publicidade, salvo as de caráter educativo, informativo ou de orientação social, nos termos da cláusula décima, das quais não constem nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal, inclusive de autoridades ou servidores públicos.

A finalidade não lucrativa e a função instrumental da CONSULENTE no exercício de atividades de interesse público restam evidentes pela disposição do Termo de Parceria que transfere a utilização de todos os bens da Fundação à CONSULENTE, por meio de permissão de uso, para serem afetados à consecução dos fins institucionais da Fundação. Caso a CONSULENTE adquira bem imóvel com recursos provenientes da celebração do Termo de Parceria, aquele será gravado com cláusula de inalienabilidade. Em caso de não renovação do Termo de Parceria, a posse dos bens imóveis é revertida à Fundação e os bens móveis adquiridos com recursos do Termo de Parceria, mesmo havendo o adimplemento do objeto, deverão ser transferidos à Fundação.

Em suma, os bens utilizados ou adquiridos na execução do Termo de Parceria são bens do Estado, bem assim todas as sobras de caixa e superávits eventualmente acumulados. Inclusive, mesmo havendo adimplemento do objeto da parceria, após o seu término, não havendo prorrogação, deve haver a devolução do saldo financeiro disponível à Fundação.

Entre as fontes de custeio da CONSULENTE sobressaem os repasses do Poder Público, afetadas aos fins institucionais da Fundação. Deverão ser objeto de prestação de contas pela CONSULENTE o adimplemento do seu objeto e de todos os recursos e bens de origem pública, recebidos mediante o Termo de Parceria. Exige-se, ainda, a comunicação ao Tribunal de Contas e ao Ministério Público de qualquer ilegalidade ou tredestinação de bens e recursos públicos.

Em caso de malversação de bens ou recursos públicos deverá haver Representação ao Ministério Público e à Advocacia Geral, para que requeiram ao Juízo a indisponibilidade dos bens da entidade e o seqüestro dos bens de seus dirigentes, agente público ou terceiros que possam ter enriquecido ilicitamente ou causado dano ao patrimônio público.

Note-se, ainda, que o Termo de Parceria estimula o auferimento de receitas próprias pela CONSULENTE, a fim de fortalecer o desempenho de sua finalidade institucional que é também o fim perseguido

pela Fundação. Assim é que o repasse de recursos públicos é reduzido à medida que crescem as receitas próprias, como meio de fortalecer o financiamento da TV educativa estatal a partir do ingresso de recursos privados. A obtenção de receitas próprias presta-se à redução dos dispêndios públicos, levando à diminuição de novos repasses por parte da Administração. Em verdade, as receitas próprias da CONSULENTE representam recuperação de despesas públicas e afetação de recursos privados à produção de um bem público, que por sua relevância social, é merecedor da tutela do ordenamento jurídico.

A CONSULENTE, pois, é uma instituição *non profits*, como aliás determina o seu estatuto, ao estabelecer a ausência de finalidade lucrativa. Atua, buscando financiar-se por conta própria, em prol da geração de um bem público, a fim de que sejam realizadas atribuições estatais. Os projetos abarcados pelo Termo de Parceria são executados pela CONSULENTE, também a partir de meios propiciados pela Administração, mas almejando-se a gradativa diminuição dos aportes públicos pelo estímulo ao auferimento de receitas captadas no mercado pela OSCIP.

Tem-se, assim, um modelo de administração, em que uma atividade paraestatal a cargo de uma Fundação do Poder Público (que em tese poderia se financiar por contribuições parafiscais) é desempenhada por uma entidade da sociedade civil sem fins lucrativos, que nada mais faz do que canalizar recursos do mercado para a satisfação do interesse público.

Conseqüência direta do fato acima narrado, é que, indiretamente, quem arca com os custos da CONSULENTE, são os contribuintes que outrora recolheram tributos ao erário. Portanto, tributar a atividade dos entes paraestatais acaba se mostrando um retrabalho e, por conseqüência, uma ofensa ao próprio princípio constitucional da eficiência, inserido no *caput* do art. 37 da Constituição da República.

Deveras, tributar as receitas próprias da CONSULENTE seria um contra-senso, uma vez que implicaria a redução de recursos já afetados a um fim social. Ou seja, a função do tributo de propiciar meios para a satisfação do bem estar da coletividade é substituída pela atuação da OSCIP, que, *in casu*, transfere recursos do mercado para a consecução de um fim eminentemente público, na área da radiodifusão educativa e cultura.

De notar, portanto, dois pontos: *primus* – é a própria Fundação pública, que, por meio da CONSULENTE, atua no ramo da TV educativa, como também poderia atuar por conta própria ou por meio de outra entidade de direito privado sem finalidade lucrativa; *secundus* – tributar a CONSULENTE em relação às receitas por ela auferidas e afetadas à satisfação do interesse público corresponderia a tributar o próprio Estado e reduzir recursos destinados pelo particular a um fim social.

## **7. DO DIREITO À IMUNIDADE INTERGOVERNAMENTAL RECÍPROCA PELA CONSULENTE, POR SER A MESMA INSTRUMENTALIDADE DA FUNDAÇÃO.**

A identidade entre os fins pretendidos pela CONSULENTE e pela Fundação pública, que são os mesmos fins perseguidos pelo exercício da competência estatal, e o arranjo construído mediante o Termo de Parceria, com vistas ao desempenho, por uma entidade privada, de funções atribuídas a um ente estatal, faz com que aquela assimile da Fundação parceira o direito à imunidade prevista no art. 150, VI, “a” da CR/88.

É dizer, por força da relação de instrumentalidade que estabelece com a Fundação mantida e criada pelo Poder Público, assimila desta, no que concerne às atividades executadas no âmbito do Termo de Parceria, o direito à imunidade intergovernamental recíproca, prevista na CR/88:

*“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;*

*(...)*

*§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.”*

Em decisão exarada em 13 de março de 2007, o Supremo Tribunal Federal acolheu pedido da Sociedade de Economia Mista, Companhia Águas e Esgotos de Rondônia – CAERD, para suspender liminarmente “a exigibilidade do crédito tributário”, tendo em vista que o Recurso Extraordinário da Requerente, contra acórdão exarado pelo TJRO (que considerou válida a sujeição passiva da Requerente ao IPTU, considerando-a não abarcada pela imunidade recíproca) não foi admitido pelo Tribunal de origem.

No deferimento da liminar, o então Relator, Ministro Joaquim Barbosa, fundamentou sua decisão em orientação já firmada pela Segunda Turma do STF por ocasião do julgamento da AC 1.550-MC (rel. Ministro Gilmar Mendes, j. 06.02.2007 – cf. Informativos STF 455 e 456/2007). Naquela oportunidade, asseverou o Colendo Tribunal que, *verbis*:

*“Considerou-se que, no caso, o acórdão objeto do recurso extraordinário parece afrontar jurisprudência da Corte firmada no julgamento do RE 407099/99 (DJU de 6.8.2004), tendo em conta que a CAERD é sociedade de economia mista prestadora do serviço público obrigatório de saneamento básico, portanto, abrangida pela aludida imunidade tributária”*

Do julgado, verifica-se que a concessão da imunidade intergovernamental recíproca fundamentou-se na natureza do serviço prestado (no caso, serviço público obrigatório), estendendo o benefício a Sociedade de Economia Mista, empresa de finalidade lucrativa.

Nessa esteira, conforme decidido pelo Pretório Excelso de forma inovadora, se a imunidade em apreço abrange entidade de finalidade lucrativa, resta claro que ela também deve abarcar as pessoas jurídicas de direito privado que não possuem intuito econômico e que têm sua finalidade voltada para a consecução de objetivos de natureza pública.

Ademais disso, é ver, no caso das imunidades do art. 150, VI, "c" e do art. 195, § 7º, o posicionamento do STF, no sentido de que a receita proveniente de atividade remunerada por entidade detentora de imunidade, ainda que decorrente de serviço estranho à sua atividade-fim, está igualmente protegida pela imunidade, quando os recursos captados revertem-se ao objetivo finalístico da instituição (RE nº 217.233-7, Min. Ilmar Galvão).

De se notar, ao longo do tempo, a evolução da visão do STF, que vem dando um sentido abrangente à imunidade, a qual abarcaria o ICMS, imposto que incide sobre circulação de mercadorias, mesmo em face da redação do dispositivo atinente à imunidade do art. 150, VI, "c" da CR/88, que, segundo parte da doutrina, mas sem apoio de Baleeiro (para quem patrimônio renda e serviços eram atributos do ente imune), tão somente colheriam os impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços. Confira-se:

a) RE 203.755-ES (Rel. Min. Carlos Velloso, 17.09.96), em que a entrada de mercadorias importadas do exterior, destinadas a integrar o ativo fixo de uma entidade de assistência social (portanto seu patrimônio) foi considerada imune ao ICMS;

b) RE 144.900-SP (Rel. Min. Ilmar Galvão, 22.04.97) e RE 218.503-SP (Rel. Min. Moreira Alves, 21.09.99), nos quais o STF considerou alcançados pela imunidade serviços não enquadrados em suas atividades essenciais, quando a receita destes serviços destine-se ao financiamento daquelas atividades, afastando a incidência do ISS sobre serviço de estacionamento de veículos prestado por hospital em seu pátio interno;

c) RE 243.807 (Rel. Min. Ilmar Galvão, 15.02.2000), nos autos do qual o STF considerou abrangida pela imunidade operação de importação de "bolsas para coleta de sangue" realizada por instituição de assistência social, afastando a incidência do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, por entender que os bens importados seriam utilizados na prestação dos serviços específicos da entidade;

d) RE 257.700-MG (Rel. Min. Ilmar Galvão, 13.06.2000), no qual o STF reconheceu a uma instituição de assistência social, mantenedora de orfanato, imunidade de IPTU relativamente a imóvel, desta entidade, utilizado para

estacionamento de veículos, em razão de a renda obtida com o estacionamento ser destinada a suas finalidades essenciais;

e) RE 247.809-RJ (Rel. Min. Ilmar Galvão, 15.05.2001), oportunidade em que o Tribunal acolheu a tese explicitada no item "d", *supra*, firmando o precedente e declarando, de forma ampla e genérica, que a imunidade das entidades de assistência social prevista no art. 150, VI, "c", da CR/88 abrange o IPTU incidente sobre imóvel alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais.

Pelo exposto, infere-se que o STF admite a obtenção de receitas (*contrario sensu*, não exige a gratuidade), até mesmo não derivadas da atividade essencial, desde que as mesmas sejam reinvestidas na atividade-fim da entidade imune.

Sob o enfoque delineado acima, os impostos, mesmo aqueles que não gravam diretamente o patrimônio, a renda ou os serviços da entidade imune, são abarcados pela norma de imunidade intergovernamental recíproca, ainda que a entidade aufera receitas provenientes do mercado, como sempre predicou o Ministro Aliomar Baleeiro (a propósito ver Sacha Calmon: Curso de Direito Tributário Brasileiro, Forense, RJ, 2007, 9ª Ed. Pg. 291 e segs.).

#### **8. DA AUSÊNCIA DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, A REPELIR A TRIBUTAÇÃO PELO IRPJ E CSLL: A CONSULENTE NÃO PRÁTICA O FATO GERADOR DOS TRIBUTOS EM APREÇO.**

Noutro giro, analisando-se a possibilidade de incidência ou não da norma de tributação, pode-se inferir que, sendo destituída de finalidade lucrativa - proibida de distribuir o seu resultado -, a CONSULENTE não pratica o fato gerador dos tributos referidos, resultando indevida a sua exigência.

Aqui, não se trata mais de redução do campo de incidência do tributo pela integração de norma imunizante ou isencional à hipótese de incidência, limitando seu alcance, para afastar sujeitos ou fatos da incidência fiscal. A não incidência diz respeito a fatos do mundo fenomênico não juridicizados, posto que estranhos à norma impositiva tributária. É dizer, são fatos da vida que, se ocorridos, não geram efeitos fiscais, por não estarem contemplados no campo de incidência da norma tributária. Em situações tais, não há a ocorrência do fato gerador do tributo, resultando na inexistência de obrigação tributária.

O Código Tributário Nacional em seu art. 43 adota um conceito amplo de renda, enquanto fato gerador do IR, a saber, “*o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos*”, assim como “*os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior*”. A meta do Código Tributário Nacional é acolher tanto o conceito de renda – como excedente –

no caso das pessoas físicas, como o conceito de renda – como lucro – no caso das pessoas jurídicas.

No que diz respeito à CSLL, o art. 195 da Constituição da República de 1988, a seu turno (tanto em sua redação antiga como na atual, posterior à EC nº 20/98), apenas autoriza a União a instituir contribuição sobre o **lucro** das pessoas jurídicas.

No exercício dessa competência, foi editada a Lei nº 7.689/88, dispondo:

*“Art. 1º. Fica instituída contribuição social sobre o **lucro** das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.*

*Art. 2º. A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto sobre a Renda.*

*§ 1º. Para efeito do disposto neste artigo:*

*[...]*

*c) o resultado do período-base, **apurado com observância da legislação comercial**, será ajustado pela:*

*[...]*

*3) adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do **lucro real**, exceto a provisão para o imposto de renda.”*

Como se vê, a Lei nº 7.689/88 faz incidir a contribuição sobre o resultado do período-base, **apurado com observância da lei comercial**.

Como se constata, tanto a lei como a Constituição da República de 1988 tomam o termo lucro em sua acepção clássica, própria do direito comercial, inclusive por respeito ao art. 110 do CTN que proíbe a lei tributária de alterar a definição dos institutos e conceitos fornecidos pelo direito privado.

Outrossim, ao definir como base de cálculo da contribuição o *resultado do exercício*, não está o art. 2º da lei a permitir que aquela incida sobre grandezas diversas do *lucro*.

A uma, porque este é o fato gerador da exação (art. 1º), e não há cogitar-se de base de cálculo onde não se verificou o fato gerador. A duas, porque o *resultado do exercício*, na legislação do imposto de renda e na Lei das Sociedades Anônimas, é gênero que se subdivide em *lucro* ou *prejuízo* (o que é confirmado pelo próprio art. 2º, em seu § 1º, alínea c e item 3, ao dispor que o resultado será apurado com base na lei comercial e ao fazer menção ao *lucro real*).

Sendo legalmente proibidas de gerar lucros, e por ser injurídica a equiparação a lucros dos *superavits* que porventura obtenha, não pratica a CONSULENTE o fato gerador do IRPJ e da CSLL.

Corroborando a argumentação desenvolvida, o texto expresso do Ato Declaratório Normativo CST/SRF nº 17, de 30.11.90, redigido nos seguintes termos:

“O Coordenador do Sistema de Tributação, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa do SRF nº 034, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista as normas de incidência da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988,

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados que a contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos, tais como as fundações, associações e sindicatos.” (grifo nosso)

É inconcebível equiparar-se a CONSULENTE a uma entidade de fins comerciais, cujo resultado é apropriável pelos titulares do seu capital, buscando satisfazer interesses privados. Note-se que, no caso vertente, trata-se de uma OSCIP, braço operacional de uma Fundação Pública, ambas destituídas de finalidade lucrativa.

Assim é que se afigura plenamente plausível o tratamento diferenciado da CONSULENTE em relação aos demais emissoras de radiodifusão, autorizando-se a concluir que, por não ostentar finalidade lucrativa, não apresenta signo presuntivo de riqueza suscetível de sofrer a incidência do IRPJ e CSLL. É dizer não pratica o fato gerador do IRPJ e da CSLL, sendo indevida a tributação.

Nem se alegue que seriam tributáveis as subvenções recebidas do erário estadual, por constituírem despesas correntes e não subvenção para investimento.

A Lei nº 4.320/64 procedeu à classificação das despesas públicas em seus arts. 12 a 21, que são de observância obrigatória por todos os entes da federação, por tratar-se de normas gerais de direito financeiro.

“Da Despesa

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

DESPESAS CORRENTES

Despesas de Custeio

Transferências Correntes

DESPESAS DE CAPITAL

Investimentos

Inversões Financeiras

Transferências de Capital

§ 1º. Classificam-se como Despesas de Custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis.

§ 2º. Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado.

§ 3º. Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I – subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II – subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.”

As subvenções para investimento, que podiam ser contabilizadas como reserva de capital, não se sujeitam ao IRPJ e à CSLL. Já as subvenções para custeio, em regra, são contabilizadas como receitas e integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Todavia, tratando-se de subvenção social - e não econômica - destinada a entidade sem finalidade lucrativa, não há que se tributar a CONSULENTE, a título de IRPJ e CSLL, uma vez que a subvenção a entidade sem finalidade também não evidencia finalidade lucrativa por quem a recebe. Igualmente não expressa um signo presuntivo de riqueza apto a configurar capacidade contributiva para suportar a tributação. Tais subvenções, com efeito, não configuram fato gerador do IRPJ e da CSLL, pelo que não ensejam o nascimento da obrigação tributária.

## **9. ISENÇÃO DO IRPJ E CSLL, COM FULCRO NA LEI Nº 9.532/97.**

Sob o prisma da norma de isenção, a CONSULENTE, na condição de associação civil sem fins lucrativos, de caráter cultural, faz jus ao benefício previsto no art. 15 da Lei nº 9.532/97, *verbis*:

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

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

*§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.*

*§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.”*

A fruição da isenção, por força da previsão do § 3º *supra*, está condicionada ao cumprimento dos seguintes requisitos (art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14 da Lei 9.532/97):

*“(…):*

*a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;*

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

(...);

*Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.*

*Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.*

*Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei n.º 9.430, de 1996.”*

No caso das entidades que, além de abrangidas pela norma isentiva em comento, também sejam detentoras do título de OSCIP, os requisitos transcritos devem ser interpretados com moderação. É que a qualificação como OSCIP, pressupõe a isenção do IRPJ, uma vez que segundo a Lei nº 9.790/99, art. 5º, IV a atribuição de tal qualificação pelo Ministério da Justiça está condicionada à apresentação de declaração de isenção fornecida pela Receita Federal.

Com efeito, sendo autorizadas as OSCIP a remunerar seus dirigentes, entendemos que a restrição contida na alínea “a” supramencionada não prevalece sobre o disposto na lei específica que disciplina a constituição e a atuação das OSCIP, autorizando as mesmas a remunerar dirigentes. É dizer, atendidos os critérios para a instituição e funcionamento das OSCIP, a Receita Federal é obrigada a referendar o caráter não lucrativo e o direito à isenção em favor daquelas, não se aplicando a restrição a remuneração de dirigentes. A assertiva confirma-se, ainda, pela previsão contida no art. 34 da Lei nº 10.637/2004, *litteris*:

*“Art. 34. A condição e a vedação estabelecidas, respectivamente, no art. 13, § 2º, III, b, da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 12, § 2º, a, da Lei no 9.532, de 10 de*

dezembro de 1997, não alcançam a hipótese de remuneração de dirigente, em decorrência de vínculo empregatício, pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip), qualificadas segundo as normas estabelecidas na Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, e pelas Organizações Sociais (OS), qualificadas consoante os dispositivos da Lei no 9.637, de 15 de maio de 1998. “

É, portanto, de clareza meridiana a inaplicabilidade, em relação às entidades que ostentam o título de OSCIP federal, do critério previsto no art. 12, §2º, “a”, da Lei nº 9.532/97, exigindo a não remuneração de dirigentes, como requisito à isenção.

Foi nesse ponto que a Lei 9.790/99 inovou, ao se reconhecer pela primeira vez em dispositivo legal, que a finalidade não lucrativa independe da não remuneração de dirigentes. Ademais, como a isenção do IRPJ é pressuposto para a qualificação como OSCIP federal, as mesmas, ao atenderem ao critério para a obtenção do título, fazem jus automaticamente à isenção do IRPJ. Seria uma contradição, nos próprios termos das normas que estabelecem os requisitos para a isenção do IRPJ e para a qualificação como OSCIP, negar a estas o direito à isenção do IRPJ, se o mesmo é pré-requisito para a obtenção do título de OSCIP.

#### **10. DA NÃO TRIBUTAÇÃO PELO PIS/ COFINS SOB O ASPECTO DA NÃO INCIDÊNCIA. RECEITA ENQUANTO INDÍCIO DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. TRATAMENTO A SER CONFERIDO AOS INGRESSOS CONTABILIZADOS COMO RECEITAS DA CONSULENTE.**

A Constituição Federal, com a redação que lhe deu a Emenda Constitucional nº 20/98, autoriza a incidência de contribuições sociais sobre “a receita ou o faturamento” no art. 195, I, b. Confira-se:

*“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:*

*a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;*

*b) a receita ou o faturamento;*

*c) o lucro;”*

À luz do Texto Constitucional, fica evidente que a hipótese de incidência dessas contribuições não configura singelamente o fato de um empregador exercer atividade mercantil de compra e venda de mercadorias ou de prestar serviços (pois não quis a Carta que se criasse uma contribuição sobre o exercício do comércio ou prestação de serviços), mas sobre o fato de se auferir receita ou faturar efetivamente, em decorrência do

desempenho empresarial. Coerentemente a base de cálculo será o valor da receita auferida.

Ricardo Mariz de Oliveira, ao analisar o conceito de receita como hipótese de incidência das contribuições para a seguridade social, por ocasião do 9º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário, reconheceu a inexistência de uma definição única, identificando, todavia, o acréscimo patrimonial, como a nota característica do conceito de receita, qualquer que seja a definição jurídica aplicável:

*“- não existe uma definição única e geral de receita, de modo que, em cada situação, **receita será um acréscimo patrimonial** dependente da definição jurídica aplicável, isto é, do tratamento jurídico que for prescrito pela norma jurídica aplicável a essa situação;*

*- por conseguinte, a receita é um plus jurídico que se agrega ao patrimônio, ainda que o ato do qual ela seja parte não acarrete aumento patrimonial, ou mesmo que acarreta diminuição patrimonial; por isso, é mais apropriado dizer que receita agrega um elemento positivo ao patrimônio;*

*- receita é um novo direito – na sua existência, se se tratar de direito antes inexistente, ou na sua valoração, quanto a direitos anteriormente existentes -, de qualquer natureza e origem, produzido por qualquer causa ou fonte eficiente, que não acarrete para o seu adquirente qualquer nova obrigação;*

*- em outras palavras, receita é um acréscimo de direito que não acarrete prestação para o adquirente desse direito, pendente de cumprimento por ele; ou, ainda, receita é um acréscimo de direito para o respectivo adquirente que não atribua a terceiro qualquer direito contra o adquirente daquele primeiro direito;*

*- ademais, receita é um direito adquirido por alguém, que representa obrigação para um terceiro, a qual surge necessariamente no mesmo momento da aquisição do direito por aquele alguém, mas cujo cumprimento ou extinção não necessita ocorrer simultaneamente;*

*- mas não é receita o ingresso de um novo elemento positivo no ativo que seja mera decorrência e mero cumprimento da contraparte do titular do correspondente direito, ou que seja destinado a esta finalidade;*

*- também não é receita o direito novo que seja simples direito à devolução de direito anteriormente existente no ativo componente do patrimônio, ou de outro que juridicamente lhe seja equivalente, e que apenas reponha o ativo e o patrimônio ao estado anterior;*

*(...).”<sup>14</sup>*

Receita, no regime de apuração do PIS/COFINS aplicável à CONSULENTE, é qualificada juridicamente como ingresso de recursos, proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício de atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadoria ou prestação de serviços. Demais ingressos não se enquadram na hipótese de incidência das exações.

<sup>14</sup> Artigo publicado no livro *Grandes Temas Tributários da Atualidade – 2000*, p. 39 e seg.

Como se vê, o conceito de receita suscetível à incidência do PIS/COFINS no regime cumulativo (aplicável, *v. gratia*, aos serviços de telecomunicação) pressupõe uma contraprestação por serviços prestados ou mercadorias vendidas, afastando-se, desde logo, a incidência sobre receitas financeiras, em face da declaração de inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que pretendeu ampliar a base de cálculo e o fato gerador das exações.

Mas, as receitas próprias da CONSULENTE, oriundas de incentivos fiscais, apoio cultural e patrocínio, não decorrem de um serviço prestado ao apoiador cultural ou patrocinador, uma vez que, proibida a televisão educativa de ter fins comerciais ou empresariais, os programas televisivos não veiculam qualquer tipo de propaganda em favor de particulares, senão a mera menção indicando o patrocínio ou apoio.

Com efeito, a programação não está voltada à satisfação de interesses de particulares, os quais são meros colaboradores na obtenção dos recursos necessários ao desempenho das funções da CONSULENTE. A mera indicação do apoio cultural não configura uma contraprestação, pois inexistente um serviço prestado aos apoiadores culturais e patrocinadores, e tampouco a programação tem por objeto a divulgação de sua imagem, situação diametralmente oposta à das televisões comerciais. A grade de programas é pré-determinada e orientada à consecução do interesse público associado à disseminação da cultura e da educação, sem qualquer influência ou ingerência dos financiadores.

Igualmente, os repasses do Tesouro não são aptos a configurar receita de prestação de serviços, pois não têm caráter contraprestacional, já que a CONSULENTE não presta serviços para o Estado. Na verdade, suas ações representam a atuação do próprio Estado, uma vez que ela é uma instrumentalidade a serviço daquele. É por meio da CONSULENTE, sem qualquer finalidade lucrativa, que o Estado atua na área de radiodifusão, não havendo sentido em se equipararem os repasses orçamentários, pressuposto para o exercício de suas atividades, a receitas de prestação de serviços, que seriam consequência do exercício do seu objeto social.

Somente a produção de VT institucional apresenta caráter contraprestacional, mas a exigência do PIS/COFINS sobre tais receitas fica prejudicada pela existência de normas isentivas, consoante se verá a seguir.

Em se tratando de VTs produzidos para a própria Administração, há apenas transferência de recursos para a Administração indireta, por intermédio da CONSULENTE, não devendo haver tributação, por ausência de capacidade contributiva.

#### **11. MP Nº 2.158-35/2001: ISENÇÃO DO PIS/COFINS EM PROL DA CONSULENTE.**

Reza a MP nº 2.158-35/2001 (texto original contido na MP 1.858-6, de 29.06.99):

“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:

(...)

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:

(...)

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

(...)

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

(...)

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

O artigo *supra* pretende condicionar a isenção de PIS/COFINS (PIS sobre folha de salários) aos mesmos requisitos da isenção do IRPJ/CSLL, ao fazer remissão ao art. 15 da Lei nº 9.532/97. É ver:

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

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

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 3º Às instituições isentas **aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14**

A seu turno, o art. 12 suso referido assim estabelece:

“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. (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; (Vide Lei nº 10.637, de 2002)

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

(...)"

Todavia, em relação às OSCIP federais e às Organizações Sociais, a proibição de remuneração de dirigente não prevalece, no que toca ao direito à fruição da isenção do PIS/COFINS, por força do disposto no art. 34 da Lei nº 10.637/2004, *litteris*:

*“Art. 34. A condição e a vedação estabelecidas, respectivamente, no art. 13, § 2o, III, b, da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 12, § 2o, a, da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997, não alcançam a hipótese de remuneração de dirigente, em decorrência de vínculo empregatício, pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip), qualificadas segundo as normas estabelecidas na Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, e pelas Organizações Sociais (OS), qualificadas consoante os dispositivos da Lei no 9.637, de 15 de maio de 1998. “*

Mas, independentemente do dispositivo acima, entendemos que a remuneração de dirigentes, tratando-se de OSCIP ou OS, é um requisito inaplicável à fruição da isenção. É que a objeção à isenção, ao argumento da ocorrência da remuneração de dirigentes, funda-se no pressuposto de que tal fato corresponderia à distribuição de lucros. A assertiva, em relação às entidades privadas sem fins lucrativos, apóia-se na falta de determinação expressa nas legislações atinentes, autorizando a remuneração de dirigentes, sem o que, segundo o fisco, a remuneração configuraria uma das formas de distribuição de resultado.

Entende, assim, a Fazenda que a remuneração de dirigentes descaracteriza a ausência de intuito lucrativo. Todavia, no caso das OSCIP, a legislação aplicável estatui a possibilidade de remuneração de dirigentes, sem que tal fato descaracterize a falta de finalidade lucrativa, uma vez que as Lei federal nº 9.790/99 estatui o conceito de ausência de finalidade lucrativa, que não guarda qualquer relação com a remuneração de dirigentes, sendo a nota essencial do conceito a necessidade de aplicação integral dos recursos na consecução do objetivo social. É conferir:

*“§ 1º Para os efeitos desta Lei, considera-se sem fins lucrativos a pessoa jurídica de direito privado que não distribui, entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplica integralmente na consecução do respectivo objeto social.”*

*“Parágrafo único. Para os efeitos desta Lei, considera-se sem fins lucrativos a pessoa jurídica de direito privado que não distribui, entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplica integralmente na consecução do respectivo objeto social.”*

Como se vê, nos diplomas legais mencionados, a aceção de ausência de finalidade lucrativa que ora postulamos é corroborada por diversos julgados do STF em matéria de imunidade, ou seja, diz respeito à ausência de apropriação privada do resultado (superávit), o qual deve ser totalmente aplicado na consecução do fim institucional da entidade isenta ou imune.

Ainda que se considere aplicável a proibição à remuneração de dirigente, como requisito à isenção, *in casu*, as funções de direção encontram-se na Fundação, no que se refere às atividades atinentes ao Termo de Parceria celebrado com o Estado, sendo os membros da OSCIP remunerados somente por funções executivas ou técnicas, não se incorrendo, assim, na vedação à remuneração de dirigentes.

Noutro giro, às Fundações não é vedada a remuneração de dirigentes, uma vez que a isenção concedida pela MP nº 2.158-35/2001 não está condicionada aos critérios previstos nas alíneas do art. 12 da Lei nº 9.532/97. Da mesma forma, a CONSULENTE tem direito à isenção em decorrência de sua relação instrumental com a Fundação pública, com fundamento no art. 13, VIII, que confere o benéfico às fundações criadas ou mantidas pelo Poder Público.

## **12. O DIREITO À ISENÇÃO DA MP Nº 2.158-35/2001 EM RELAÇÃO À COFINS E A DEFINIÇÃO DE RECEITAS PRÓPRIAS, ENUNCIADA NA IN SRF Nº 247/2002. COMPARAÇÃO COM O POSICIONAMENTO DO STF EM RELAÇÃO À PROIBIÇÃO, VEICULADA PELO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91, DE OBTENÇÃO DE RECEITAS PARA FINS DE FRUIÇÃO DA IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS, PREVISTA NO ART. 195, § 7º DA CR/88: DA POSSIBILIDADE DE AUFERIMENTO DE RECEITAS DESDE QUE AFETADAS AOS FINS INSTITUCIONAIS DA ENTIDADE ISENTA.**

Tampouco se afigura procedente a interpretação fiscal quanto ao alcance da isenção da COFINS prevista no art. 14, X da MP 2.158-35/2001, no sentido de que somente alcançaria as receitas típicas dessas

entidades, como as decorrentes de contribuições, doações e subvenções por ela recebidas, bem assim mensalidades ou anuidades pagas por seus associados, destinadas à manutenção da instituição e consecução de seus objetivos sociais, sem caráter contraprestacional. A afirmação se estriba no art. 47, § 2º, da IN/SRF nº 247/2002, a saber:

*“Art. 47, § 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.”*

Com base no dispositivo, entende o fisco que a remuneração em contrapartida à prestação de serviços configuraria receita advinda de atividade econômico-financeira ou empresarial e, por isso, tributável. O que se observa é uma total incompatibilidade entre a dicção legal e o dispositivo infra-legal que pretende regulamentar a disposição contida na medida provisória dotada de força legal. Deveras, a instrução normativa desborda sua competência regulamentar, pois não cabe a ela definir o que sejam receitas derivadas de atividade própria, se a lei assim não determina. Além disso, resta destituído de delimitação precisa o significado do “*caráter contraprestacional*” empregado na IN, bem como sua aplicação pelo Fisco, via de regra, sem a devida fundamentação jurídica.

A restrição é claramente abusiva. Qual a razão para ter-se por não-próprios valores que se prestam justamente a financiar as atividades próprias da entidade beneficiária da isenção? Não há nenhuma razão lógica ou jurídica que justifique semelhante exclusão, e nem as normas constitucionais e legais que regem a matéria a justificam.

Tem-se, portanto, que a IN/SRF nº 247/2002 é regra inválida dos pontos de vista formal, por não ter apoio em lei, e material, por ser claramente contrária à razoabilidade e ao sentido possível das palavras da Constituição e das leis do País.

A propósito, é firme o entendimento do STF no sentido de que a cobrança por serviços prestados não prejudica sequer o gozo da imunidade do art. 195, § 7º, da Carta Magna e, por conseguinte, com muito mais razão a isenção.

Conforme foi aduzido anteriormente, o auferimento de receitas não afasta o direito à imunidade, desde que aplicados os recursos nas finalidades precípuas da entidade imune. Além disso, o STF tem reiteradamente negado a tese de que as entidades beneficentes de assistência social são obrigadas à gratuidade absoluta. É o que se observa das leis que tentaram alterar o art. 55 da Lei nº 8.212/91, que, segundo o Fisco, veicularia os requisitos necessários à fruição da imunidade das contribuições sociais, prevista no art. 195, § 7º, da CR/88.

A Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998, alterou a redação do art. 55, inciso III da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, vinculando a imunidade do art. 195, § 7º da CR/88 à necessária gratuidade dos serviços, com exclusividade. Eis a redação do art. 55, III, após a introdução feita pela da Lei 9.732/98:

*“Art. 55. Fica isenta das contribuições sociais de que tratam os artigos 22 e 23 desta lei, a entidade beneficente, de assistência social que atenda, cumulativamente:*

*(omissis)*

*III – promova, gratuitamente, e em caráter exclusivo, assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência.”*

*(...)*

*§ 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.”*

Com isso, a Lei 9.732/98 anulou o sentido do art. 195, § 7º, somente abrigando as obras de pura caridade, pias e inteiramente filantrópicas que vivem às custas de doações e subvenções públicas. Para tais instituições caritativas não haveria necessidade de imunidade, nem sequer de lei, pois, de fato, elas não têm faturamento ou receita, muito menos lucro. Ou seja, contando tão somente com doações, não praticariam o fato gerador das contribuições sociais sobre o faturamento (PIS/COFINS) e sobre o lucro (CSLL) e seria despicienda a existência da norma imunitória, pois sequer ocorreria a incidência fiscal obrigando ao pagamento de tributo.

Após a liminar deferida na ADI nº 2.028-5/DF (publicada no DJ 16.02.2000), suspendendo a exigência de gratuidade integral exigida pela Lei nº 9.732/98), não se dando por vencido, investiu novamente o legislador ordinário contra as entidades beneficentes de assistência social, aprovando desta feita a Lei nº 10.260/2001 (exigindo gratuidade equivalente às contribuições dispensadas pela imunidade), que foi também suspensa pelo STF em liminar deferida na ADI-MC nº 2.545/DF (DJ 07.02.2003).

É conferir os trechos abaixo, extraídos do julgamento da ADI-MC nº 2.028/DF (DJ 16.02.2000):

“No preceito [art. 195, § 7º, da Constituição de 1988], cuida-se de entidades beneficentes de assistência social, não estando restrito, portanto, às instituições filantrópicas. (...) As exigências estabelecidas em lei não podem implicar verdadeiro conflito com o sentido, revelado pelos costumes, da expressão ‘entidades beneficentes de assistência social’. Em síntese, a circunstância de a entidade, diante, até mesmo, do princípio isonômico, mesclar a prestação de serviços, fazendo-o gratuitamente aos menos

favorecidos e de forma onerosa aos afortunados pela sorte, não a descaracteriza, não lhe retira a condição de beneficente. Antes, em face à escassez de doações nos dias de hoje, viabiliza a continuidade dos serviços, devendo ser levado em conta o somatório de despesas resultantes do funcionamento e que é decorrência do caráter impiedoso da vida econômica.” (Decisão monocrática do Min. MARCO AURÉLIO, deferindo a medida cautelar; grifo nosso)

*“Esse conceito mais lato de assistência social – e que é admitido pela Constituição – é o que parece deva ser adotado para a caracterização dessa assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social de nossa Constituição. Aliás, esta Corte tem entendido que a entidade beneficente de assistência social, a que alude o § 7º do artigo 195 da Constituição, abarca a entidade beneficente de assistência educacional (assim, no ROMS 22.192, relator Ministro Celso de Mello, no RMS 22.360, relator Ministro Ilmar Galvão, e, anteriormente, no MI 232 de que fui relator, os dois primeiros relativos à Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia que presta assistência educacional, e o último com referência ao Centro de Cultura Prof. Luiz Freire).”* (Voto do Min. MOREIRA ALVES no julgamento que referendou, por unanimidade, a decisão monocrática acima referida; grifo nosso)

Ora, se a obtenção de receitas não descaracteriza a imunidade e a isenção a favor das entidades beneficentes de assistência social, das quais se espera, ainda que em parte, prestação de serviços gratuitos aos que não podem pagar, com muito mais propriedade deve ser reconhecida a isenção das contribuições sociais a favor da CONSULENTE, que não é proibida de auferir receitas. O traço comum entre as entidades em comparação, consistente no caráter não lucrativo de suas atividades e na sujeição a normas fiscais exonerativas, de que são beneficiárias em decorrência do reconhecimento da sua relevante atuação social em apoio à atuação do poder público, justifica postular, em analogia ao tratamento conferido pela jurisprudência do STF às entidades beneficentes de assistência social, o direito à isenção da COFINS em favor da CONSULENTE, mesmo em relação àquelas receitas que o Fisco não considera derivada de receitas próprias. Onde a mesma razão, a mesma disposição.

### **13. NÃO INCIDÊNCIA DO ISSQN SOBRE OS SERVIÇOS DE RADIODIFUSÃO SONORA E DE IMAGENS. COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO ICMS.**

Com o advento da Constituição da República de 1988, houve a criação do ICMS que fez incorporar ao antigo ICM, entre outros, o serviço de comunicação. Confira-se o dispositivo constitucional:

*"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*(...)*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e*

*de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;  
(...)"*

Os serviços de comunicação estão no campo de incidência do ICMS, que, na Carta Política de 1988, reuniu os fatos geradores do ICM, dos impostos únicos federais de competência da União, que incidiam sobre energia elétrica, combustíveis, lubrificantes líquidos e gasosos e minerais, dos Impostos federais sobre Prestações de Serviços de Transporte (ISTR) e de Comunicações (ISSC) e, finalmente, do ISSQN, de competência dos Municípios, na parte relativa à tributação dos serviços locais de comunicação<sup>15</sup>.

De início, se o constituinte destinou o campo das comunicações para incidência do ICMS (art. 155 inciso II), não é menos verdade que, em relação aos serviços de radiodifusão sonora e de imagens, outorgou competência exclusiva à União para definir o que sejam serviços de tal natureza (art. 21, inciso XII, "a" da CR/88). Cabe apenas esclarecer que a nova redação dada ao art. 21, incisos XI e XII, a, pela Emenda Constitucional nº 8, de 1995, não o alterou substancialmente senão para submeter os serviços de telecomunicação à regulação e a regimes jurídicos diferenciados de prestação (serviços públicos e privados), além de desagregar-lhes da radiodifusão (cuja outorga de concessão é diferenciada).

O art. 2º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 - que veio estabelecer normas gerais definitivas quanto ao ICMS e, a partir de 1º de novembro de 1996 - define como hipótese de incidência do ICMS, no seu inciso III:

*"Art. 2º O imposto incide sobre:  
(...)*

*III - **prestações onerosas** de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;  
(...)" (grifos nossos)*

Nesta toada, os serviços de radiodifusão sonora e de imagens de recepção livre se caracterizam como gratuito, ou seja, pelo sinal ser disponibilizado a qualquer receptor sem ônus. Nestes termos, já se situa fora do campo de incidência do ICMS estabelecido na norma *supra* transcrita.

Ademais, exatamente este é escopo das atividades empreendidas pela CONSULENTE, prestando serviços de radiodifusão sonora e de imagens de forma gratuita e unitransmicional. Em razão das atividades prestadas se situa no campo da não incidência do ICMS, conforme a Constituição da República de 1988, conforme o art. 155, inciso X, "d", *in verbis*:

---

<sup>15</sup> MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. São Paulo: Dialética, 2006. p. 54.

“Art. 155. (...)

(...)

X - **não incidirá:**

(...)

d) **nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”**

## 14. RESPOSTA AOS QUESITOS.

### 14.1. *Tenho que fazer a segregação de receitas?*

Deve haver a segregação dos recursos públicos e privados recebidos pela CONSULENTE em razão do termo de parceria. É uma medida que se recomenda, para permitir a transparência e controle das atividades da CONSULENTE, mesmo porque ela pode assumir outros projetos e termos de parceria – inclusive com o mesmo ente estatal de acordo com sua capacidade operacional -, a partir da utilização de bens e recursos provenientes de outras fontes.

A segregação de fontes de custeio e de despesas por projetos é condizente com a boa técnica contábil e presta-se a identificar e coibir eventual malversação ou tredestinação dos bens e recursos adquiridos, que devem ser afetados sempre aos fins institucionais da CONSULENTE.

É importante, ainda, para a verificação do cumprimento de metas firmadas no Termo de Parceria, que exige a aplicação dos recursos de caixa ainda não utilizados no mercado financeiro, estimula os esforços da emissora a direcionar recursos em caráter prioritário à atualização do parque tecnológico, bem assim, a obter um índice de auto-sustentabilidade satisfatório, pelo estímulo à obtenção de receitas próprias.

### 14.2. *Como devo interpretar o conceito de receitas de atividades próprias abaixo?*

***“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.”***

A CONSULENTE, por ser detentora do título de OSCIP e atuante na área de disseminação da cultura, por meio da radiodifusão educativa, enquadra-se o seu objeto social nas determinações legais, não estando vedada a obtenção de receitas.

Ora, não havendo imposição de gratuidade, não há se reputar não próprias as receitas oriundas do setor privado, decorrentes de serviços prestados pela CONSULENTE em área de atuação prevista no seu objeto social e compatível com a qualificação de OSCIP que lhe foi conferida.

O enunciado acima, objeto do questionamento, corresponde ao conteúdo do art. 47, § 2º, da IN/SRF nº 247/2002, que pretende regulamentar a isenção de COFINS, prevista na MP nº 2.158-35/2001, que, em relação à exação em apreço, estabelece estarem alcançadas pela isenção somente as receitas decorrentes de atividades próprias do pretendente à isenção. Note-se que, em relação ao PIS, inexistente a objeção fiscal, já que o dispositivo correspondente da MP (art. 13) não faz menção a atividades próprias, mas tão somente o seu art. 14, X, relativo à COFINS. Sem embargos, a conclusão fiscal parte de uma interpretação literal e, com toda vênia, inadequada aos fins pretendidos pela norma isentiva.

Fato é que a instrução normativa desborda sua competência regulamentar, pois não cabe a ela definir o que sejam receitas derivadas de atividade própria, se a lei assim não determina. Além disso, resta destituído de delimitação precisa o significado do “*caráter contraprestacional*” empregado na IN, bem como sua aplicação pelo Fisco, via de regra, sem a devida fundamentação jurídica.

A restrição é claramente abusiva. Qual a razão para ter-se por não-próprios valores que se prestam justamente a financiar as atividades próprias da entidade beneficiária da isenção? Não há nenhuma razão lógica ou jurídica que justifique semelhante exclusão, e nem as normas constitucionais e legais que regem a matéria a justificam.

Tem-se, portanto, que a IN/SRF nº 247/2002 é regra inválida dos pontos de vista formal, por não ter apoio em lei, e material, por ser claramente contrária à razoabilidade e ao sentido possível das palavras da Constituição e das leis do País.

A propósito, é firme o entendimento do STF no sentido de que a cobrança por serviços prestados não prejudica sequer o gozo da imunidade do art. 195, § 7º, da Carta Magna e, por conseguinte, com muito mais razão a isenção.

Ora, se a obtenção de receitas não descaracteriza a imunidade e a isenção a favor das entidades beneficentes de assistência social, das quais se espera, ainda que em parte, prestação de serviços gratuitos aos que não podem pagar, com muito mais propriedade deve ser reconhecida a isenção das contribuições sociais a favor da CONSULENTE, que não é proibida de auferir receitas.

O traço comum entre as entidades em comparação, consistente no caráter não lucrativo de suas atividades e na sujeição a normas fiscais exonerativas, de que são beneficiárias em decorrência do reconhecimento da sua relevante atuação social em apoio à atuação do poder público, justifica postular, em analogia ao tratamento conferido pelo STF em diversos julgados às entidades beneficentes de assistência social imunes, o direito à isenção da COFINS em favor da CONSULENTE, mesmo em relação àquelas receitas que o Fisco não considera derivada de atividades próprias. Onde a mesma razão, a mesma disposição.

No mesmo sentido, em relação à imunidade dos impostos a favor das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, vem o STF entendendo que as mesmas podem auferir receitas estranhas à atividade-fim, desde que destinadas à consecução dos fins estatutários da instituição albergada pela imunidade, consoante os precedentes daquele Tribunal, citados no item 7, *supra*.

Pelo exposto, infere-se que o STF admite a obtenção de receitas (*contrario sensu*, não exige a gratuidade), até mesmo não derivadas da atividade essencial, desde que as mesmas sejam reinvestidas na atividade-fim da entidade imune, o que também se aplica à norma de isenção.

#### **14.3. As receitas contraprestacionais também são imunes? Caso não sejam, a que tributação estarão sujeitas?**

As chamadas “receitas próprias” da CONSULENTE merecem ser discriminadas a fim de se verificar a sua suscetibilidade à tributação e sua adequação aos critérios que conferem imunidade e isenção às entidades privadas sem finalidade lucrativa.

Por estarem afetadas a um fim social, segundo o arranjo estabelecido pelo Termo de Parceria, as “receitas” da CONSULENTE não manifestam caráter econômico apto a conferir-lhes aptidão para sofrer a incidência tributária. A falta de finalidade lucrativa afasta de pronto a incidência do IRPJ e da CSLL. A seu turno, grande parte das receitas próprias da CONSULENTE também não se enquadra no conceito jurídico de receita passível de sofrer incidência do PIS/COFINS.

Os ingressos oriundos de aplicação de incentivos fiscais, apoio cultural e patrocínio não decorrem de um serviço prestado ao apoiador cultural ou patrocinador, uma vez que, proibida a televisão educativa de ter fins comerciais ou empresariais, os programas televisivos não veiculam qualquer tipo de propaganda em favor de particulares, senão a mera menção indicando o patrocínio ou apoio.

A cobrança de tributos sobre tais receitas configuraria ato administrativo destituído de finalidade, pois implicaria a remoção de recursos já afetados a um fim social, deixando de ter razão de ser a exigência fiscal, cujo fim é justamente angariar recursos que viabilizem a atuação estatal, inclusive a promoção social e cultural.

Além disso, a tributação das receitas próprias da CONSULENTE é medida contrária à eficiência da atuação pública almejada pelos novos modelos de parceria entre o setor público e o privado, pois implicaria a retirada de recursos destinados a financiar as ações públicas levadas a cabo mediante aquelas parcerias voltadas ao bem comum. Com efeito, se tornaria menos eficaz a tutela do direito de acesso à cultura, na contra mão dos objetivos pretendidos pelo Termo de Parceria.

Consoante se deduz da classificação adotada pela CONSULENTE de suas “receitas”, as de natureza contraprestacional são apenas as decorrentes de produção de VT institucional para entidades privadas e de economia mista, mesmo porque a atividade propriamente de radiodifusão educativa, por força de lei, não pode ter fins comerciais. Portanto, em relação às demais “receitas” (aportes de particulares a título de incentivos fiscais, patrocínio e apoio cultural, bem assim receitas financeiras), não há incidência de PIS/COFINS, já que não se conformam ao conceito jurídico de receita, a suportar a incidência das contribuições no regime cumulativo, que seria aplicável à CONSULENTE.

Não há prestação de serviços de radiodifusão a terceiros que se reverta em promoção da sua imagem ou interesses, sendo aqueles meros colaboradores da CONSULENTE. É dizer, não há fato gerador, a suportar a exigência de PIS e da COFINS em relação a serviços de telecomunicação, submetidos obrigatoriamente ao regime cumulativo e dos quais a radiodifusão é subespécie. Mas, as receitas de cunho contraprestacional, desde que aplicadas na atividade-fim da OSCIP, não deverão ser tributadas, por força de norma isentiva (MP nº 2.158-35/2001), que afasta a exigência da COFINS e estabelece a exigência do PIS sobre a folha de salários.

Entendemos que a especial forma legal de qualificação das OSCIP, em que convivem, lado a lado, o dispositivo que admite a remuneração de dirigentes e o que conceitua finalidade não lucrativa, sem qualquer remissão à proibição de dirigentes como nota integrante do conceito, torna inoponível às OSCIP o critério de remuneração de dirigentes, como requisito à isenção do PIS/COFINS. Assim, prevalece o dispositivo específico atinente às OSCIP sobre o requisito de proibição de remuneração de dirigentes aplicável genericamente às entidades privadas sem fim econômico, mencionadas no art. 13, IV, da MP 2.158, por não ser aplicável o critério às entidades sem finalidade lucrativa, qualificadas como OSCIP, segundo a sua lei de regência.

Mas, ainda que seja aplicável a restrição à remuneração de dirigentes, deve-se atentar, outrossim, que, no caso da CONSULENTE, as funções de direção encontram-se na Fundação, no que se refere às atividades atinentes ao Termo de Parceria celebrado com o Estado, sendo os membros da OSCIP remunerados somente por funções executivas ou técnicas, não se incorrendo, assim, na vedação à remuneração de dirigentes (art. 12, “a” da Lei nº 9.532/97), como requisito à isenção.

Tem, ainda, a CONSULENTE o direito à isenção prevista na MP nº 2.158-35/2001, a título de COFINS e PIS (este não será exigido sobre o faturamento, mas sobre a folha de salários), em decorrência de sua relação instrumental com a Fundação pública. Assim, aproveita-se da isenção concedida às Fundações, que não está condicionada aos critérios da Lei nº 9.532/98, não se aplicando, portanto a vedação à remuneração de dirigentes. Tal proibição, inclusive, foi afastada pela Lei nº 10.637/2002, em relação às OSCIP federais, cujo modelo legal foi o mesmo adotado pelo Estado para disciplinar a criação e atuação das OSCIP estaduais.

No que concerne ao IRPJ e à CSLL, como dito, à ausência de finalidade lucrativa, não se sujeita a CONSULENTE aos referidos tributos, pois não pratica o fato gerador dos mesmos.

Mas, ainda que se admita a ocorrência do fato gerador dos tributos, no que concerne ao IRPJ, entendemos que a CONSULENTE faz jus à imunidade recíproca dos entes políticos, que aproveita às Fundações Públicas. Pela sua relação instrumental com a Fundação, a CONSULENTE assimila daquela o direito à imunidade prevista no art. 150, VI, "a", da CR/88..

No campo das isenções, a título de IRPJ e CSLL, a CONSULENTE, na condição de associação civil sem fins lucrativos, de caráter cultural, faz jus ao benefício previsto no art. 15 da Lei nº 9.532/97, *verbis*:

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

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

*§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.*

*§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.”*

A fruição da isenção, por força da previsão do § 3º *supra*, está condicionada ao cumprimento dos seguintes requisitos (art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14 da Lei 9.532/97):

*“(..):*

*a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;*

*b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;*

*c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;*

*d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;*

*e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;*

*(..);*

*Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.*

*Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.*

*Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei n.º 9.430, de 1996.”*

No caso das entidades detentoras do título de OSCIP, a atribuição de tal qualificação pelo Ministério da Justiça está condicionada ao reconhecimento da condição de isenção ao IRPJ, conforme art. 5º, IV, da Lei nº 9.790/99. Portanto, a mera qualificação como OSCIP, *de per se*, garante o direito à isenção do IRPJ e, por extensão, à CSLL, com base na previsão do art. 15, § 1º, da Lei nº 9.532/97.

Em reforço à assertiva supra, sendo autorizadas as OSCIP a remunerar seus dirigentes, a restrição a tal remuneração não prevalece sobre o disposto na lei específica que disciplina a constituição e a atuação das OSCIP, autorizando as mesmas a remunerar dirigentes. É dizer, atendidos os critérios para a instituição e funcionamento das OSCIP, resta referendado o caráter não lucrativo e o direito à isenção ao IRPJ. Ou seja, como a isenção do IRPJ é requisito à qualificação como OSCIP, é a mesma detentora do direito à isenção, sob pena de contradição em seus termos das normas que disciplinam a qualificação de OSCIP e o direito à isenção do IRPJ.

A assertiva confirma-se, ainda, pela previsão contida no art. 34 da Lei nº 10.637/2004, *litteris*:

*“Art. 34. A condição e a vedação estabelecidas, respectivamente, no art. 13, § 2o, III, b, da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 12, § 2o, a, da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997, não alcançam a hipótese de remuneração de dirigente, em decorrência de vínculo empregatício, pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip), qualificadas segundo as normas estabelecidas na Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, e pelas Organizações Sociais (OS), qualificadas consoante os dispositivos da Lei no 9.637, de 15 de maio de 1998. “*

Mas, ainda que se entenda aplicável a restrição à remuneração de dirigentes, as mesmas observações, feitas em relação à isenção do

PIS/COFINS, valem para o IRPJ e a CSLL, sendo, indubitavelmente, a CONSULENTE beneficiária do direito.

Em relação ao ICMS, aplica-se a CONSULENTE o disposto no art. 155, X, “d”, na CR/88, pelo que não está obrigada ao recolhimento do tributo sobre serviços de telecomunicação.

### 15. CONCLUSÕES.

*Ex posits*, conclui-se que a CONSULENTE não se sujeita ao ISSQN, pois a atividade de radiodifusão não se encontra no campo de incidência do referido imposto. Tampouco se sujeita ao ICMS, de acordo com o art. 155, X, “d”, na CR/88. Recomenda-se, quanto ao PIS, seu recolhimento sobre a folha de salários. Todavia, em relação à COFINS, CSLL e IRPJ, entendemos não ser os mesmos devidos. O quadro a seguir sintetiza nosso posicionamento acerca da matéria e seus fundamentos:

Tributos	Não incidência	Imunidade	Isenção
IRPJ	Ausência de finalidade lucrativa.	Art. 150, VI, a.	Lei 9.532/97, art. 15, <i>caput</i> e § 1º.
CSLL	Ausência de finalidade lucrativa.		Lei 9.532/97, art. 15, <i>caput</i> e § 1º.
PIS	Não se enquadram no conceito de receita os ingressos não contraprestacionais (incentivos fiscais, patrocínio e apoio cultural).		MP 2.158/2001, art. 13, incisos IV e VIII.
COFINS	Não se enquadram no conceito de receita os ingressos não contraprestacionais (incentivos fiscais, patrocínio e apoio cultural).		MP 2.158/2001, art. 14, inciso X.

Face ao exposto, a CONSULENTE está desobrigada do pagamento dos tributos mencionados, seja pela função instrumental que exerce na consecução de políticas públicas na área da radiodifusão educativa, seja pela existência de dispositivos legais que afastam a tributação em relação às associações civis sem finalidade lucrativa. Mesmo as receitas eventualmente advindas de atividade não essencial da CONSULENTE são abrangidas pela imunidade ou isenção, desde que destinadas aos fins institucionais da pessoa jurídica sem finalidade lucrativa.

É o parecer, s.m.j.