



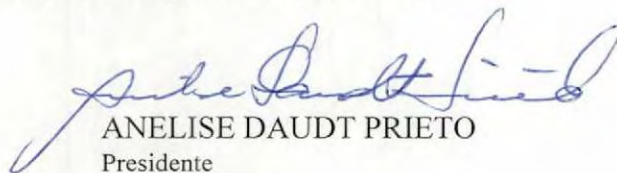
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10865.001201/95-14
Recurso nº : 125.674
Sessão de : 11 de novembro de 2004
Recorrente : SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM
COMERCIAL – SENAC
Recorrida : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP

R E S O L U Ç Ã O Nº 303-00.992

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, converter o julgamento do recurso voluntário em diligência à Repartição de Origem para que seja solicitado à interessada que junte documentos que a reconheçam como entidade de assistência social, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa e Nilton Luiz Bartoli. Designado para redigir o voto o Conselheiro Sergio de Castro Neves.


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente


ZENALDO LOIBMAN
Relator Designado *Ad Hoc*

Formalizado em:

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro: Tarásio Campelo Borges.

RELATÓRIO

Tem por objeto o presente processo, lançamento de ofício, formalizado pelo Auto de Infração de fls. 01/24, para exigência do tributo Finsocial, por ter sido apurada pela autoridade autuante, falta de recolhimento do referido tributo, devido sobre as receitas oriundas das atividades operacionais do Grande Hotel São Pedro, unidade hoteleira pertencente ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial – SENAC, no período de 01/01/90 a 31/03/92.

Tendo tomado ciência do competente Auto de Infração, o contribuinte apresentou tempestiva impugnação, aduzindo, em síntese, que:

- não tem fundamento a tese desenvolvida pelo Sr. Inspetor Fiscal, no sentido de que o SENAC, funcionando como hotel-escola, presta dois tipos de serviço dissociados, com fatos geradores distintos: um prestado pela instituição educacional e outro prestado pela instituição hoteleira;
- o Decreto-lei estadual nº 166, de 25/11/1969, autorizou a Fazenda do Estado a ceder em comodato, pelo prazo de 30 anos, à entidade, o “conjunto do grande Hotel São Pedro”, em cumprimento ao convênio firmado entre o fundo de Melhoria das Estâncias – FUMEST e o SENAC, destinando-se o imóvel a uso específico da instalação e manutenção do Hotel- Escola, para os cursos de que trata o convênio;
- como entidade educacional de direito privado, sem fins lucrativos, criada pela Confederação Nacional do Comércio, nos termos do Decreto-lei nº 8.621/46, regulamentado pelo Decreto nº 61.843/67, também referido, goza o SENAC da mais ampla imunidade tributária, em conformidade com o expresso no art. 150, inciso VI, letra “c” da Constituição Federal vigente;
- todos os requisitos (art 14 da Lei 5.172, de 26/10/66, art. 7º do Regulamento e art. 11 da lei Federal 2.613 de 23/09/55) exigidos são cumpridos pela Entidade;
- além da imunidade de que se beneficia como instituição educacional, o SENAC, por expressa determinação legal, tem seus bens e serviços equiparados aos da União (arts. 12 e 13. da citada Lei 2.613/55), ficando também sob o abrigo da letra “a”, inciso VI, do art. 150;

- a imunidade tributária exclui a condição de contribuinte do imposto, somente sendo possível impor-se à Entidade a responsabilidade pela retenção de tributos que lhe caiba reter na fonte, conforme determina o §1º do artigo 9º, do CTN;

- a Prefeitura Municipal de São Paulo vem reconhecendo a imunidade tributária do SENAC, no que diz respeito ao seu patrimônio e serviços, conforme se verifica inclusive da Declaração nº 216/95, de 05/05/95.

Para corroborar a tese, cita Acórdãos do Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo, decisão do Supremo Tribunal Federal e do Tribunal Federal de Recursos.

Afirma, ainda, que o procedimento do Fisco Federal, ao entender, em relação às receitas oriundas dos serviços prestados e eventuais mercadorias vendidas pelo Hotel, que estas caracterizam um exercício efetivo de verdadeira atividade empresarial, para enquadrá-lo como contribuinte do FINSOCIAL, viola a Lei 1940/82 seu Regulamento e alterações posteriores, ampliando ilegalmente seu âmbito de aplicação, vez que não há incidência do tributo (inciso I, art. 8ª do Regulamento).

Concluindo, aduz que ao exigir o pagamento do FINSOCIAL, viola o Regulamento do SENAC, aprovado pelo Decreto 61.843/67, artigos 1º, letra "c", 2ª letra "c" e 29, letra "f".

Requer seja o Auto de Infração julgado insubsistente.

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Ribeirão Preto/ SP, foi exarada decisão considerando procedente em parte o lançamento, mantendo o crédito tributário de 18.885,07 Ufirs a ser acrescido dos encargos legais, observando a redução das multas aplicadas de 100% para 75%, conforme ementa:

"Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/01/1990 a 31/03/1992

Ementa: FINSOCIAL. FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição para o Finsocial, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

IMUNIDADE

Os dispositivos constitucionais sobre imunidade devem ser compreendidos dentro dos limites de sua interpretação literal.

ISENÇÃO

A isenção é interpretada literalmente e só aplica ao faturamento das entidades que atenderem integralmente os requisitos estabelecidos na legislação.

Processo nº : 10865.001201/95-14
Resolução nº : 303-00.992

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/01/1990 a 31/03/1992

Ementa: MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Aplica-se retroativamente a penalidade mais benigna aos atos e fatos pretéritos não definitivamente julgados, independentemente da data da ocorrência do fato gerador.

Lançamento Procedente em Parte”

O contribuinte apresenta tempestivo Recurso Voluntário onde pede vênua para reiterar e ratificar tudo quanto aduzido em sua impugnação.

Requer seja julgada improcedente a exigência fiscal, com a conseqüente anulação do auto de infração.

Em garantia ao seguimento do Recurso Voluntário, apresenta guia de recolhimento no valor de R\$22.704,80, valor correspondente, segundo a Recorrente, a 30% (trinta por cento) da exigência fiscal definida pela decisão, atualizado até 30/03/2001 conforme documento de fls. 237.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, relator

Apurado estarem presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário, por conter matéria de competência deste Terceiro Conselho de Contribuintes.

Diante das circunstâncias fáticas e de direito que se apresentam no presente feito, entendo seja necessária uma análise sobre à que tipo de imunidade pode estar albergada a Recorrente.

De plano, há que se salientar que são imunes as instituições de educação ou de assistência social sem fins lucrativos, ainda que privadas.

Para manterem seus objetivos institucionais – fundamentalmente vinculados a atividades filantrópicas – as entidades educacionais e sociais sem fins lucrativos, pela presunção de falta de capacidade econômica, necessitam da tutela constitucional que lhes assegure a desoneração tributária, sob pena de inviabilização da respectiva manutenção.

A razão de ser da imunidade atribuída às entidades educacionais e assistenciais, sem finalidade lucrativa, é a de que não se lhes poderia impor tributação a patrimônio, rendas e serviços destinados a preencher atribuições essenciais do Estado.

Como bem assinalou a Recorrente em sua defesa, a Constituição Federal, em capítulo próprio destinado às limitações ao poder de tributar, determinou em seu artigo 150, que:

“art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

VI – instituir impostos sobre:

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

O que se verifica na norma transcrita é que o constituinte reconheceu que as atividades mencionadas na alínea “c” do artigo supra citado, exercidas muitas vezes por instituições privadas, são na verdade complementares à atividade pública, merecendo portanto, estarem asseguradas à salvo da competência

tributária da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, no que diz respeito à imposição de impostos.

Em especial quanto à atividade desenvolvida pela Recorrente, no entendimento de Hugo de Brito Machado, “sendo a atividade educacional, como inegavelmente é, socialmente tão importante, sua prática deveria ser estimulada, até porque isto certamente atrairia um maior número de pessoas para o seu desempenho, aliviando a pressão decorrente da grande demanda e da insuficiente oferta de vagas nas escolas.”¹

Estaria aí neste ponto resumida a lide, ou seja, estaria adstrita à aplicação e interpretação do artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal.

Ocorre que o auto de infração pertine à exigência de Finsocial, portanto, tributo do gênero das contribuições sociais, para as quais não se aplica o disposto no inciso VI do artigo 150, já mencionado, posto que este diz respeito a instituição de impostos.

Não obstante, em que pese não ter sido usado como fundamentação de defesa do contribuinte, cabe a este órgão, como representante da Administração Pública, adentrar na questão da imunidade conferida no artigo 195, § 7º da Constituição Federal.

Diz o referido artigo:

“São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei.”

Desta feita, cumpre-nos agora analisar, se a entidade em questão, não encontra-se albergada pela imunidade prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal.

Sendo a norma do artigo 195, § 7º da Constituição, norma de eficácia contida, dependente de legislação, por tratar-se de imunidade condicionada, deve ater-se ao atendimento de lei complementar, posto que uma vez sendo limitação ao poder de tributar, deve atender ao disposto no artigo 146, II, da Carta Magna, que dispõe que cabe à lei complementar regular as limitações ao poder de tributar.

Analisada a imunidade trazida pelo artigo 195 da Constituição Federal, cabe-nos agora buscar a definição do que seja “entidade beneficente de assistência social”, a quem a regra imunizante pretendeu proteger.

De início, temos que são instituições de educação sem fins lucrativos todas aquelas entidades que prestam serviços de ensino em qualquer grau e em qualquer área do conhecimento humano, com vistas a promover os fins elencados

¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 13ª edição. São Paulo: Malheiros, 1998.

no artigo 205 da Constituição Federal. Neste conceito, não nos cabe adentrar no mérito quanto a cobrança ou não dos serviços prestados.

As entidades beneficentes de assistência social, são aquelas que prestam serviços relevantes, de cunho social, à parte carente de nossa sociedade, onde se enquadram quaisquer serviços de natureza social.

Ao entendimento deste relator, não restam dúvidas de que educação seja espécie do genero assistência social, entendimento inclusive já emanado pelo próprio Poder Executivo, uma vez que o Decreto nº 2.536, de 06/04/1998, que disciplina a matéria, assim determinou:

“art. 2º. Considera-se entidade beneficente de assistência social, para os fins deste Decreto, a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que atue no sentido de:

...

IV – promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde.”

A mais prestigiada doutrina também compartilha deste entendimento e destaca as palavras do ilustre jurista Jaime Marins, ao dizer, que: “Dentro da moldura constitucional e infraconstitucional complementar (CF, arts. 6º, 150, 195, 203 e 204 e CTN, arts. 9º e 14) é que se afigura possível o desenho seguro e completo do conteúdo dos núcleos “educação” e “assistência social” como aquele correspondente as atividades sem fins lucrativos voltadas para a educação, saúde, trabalho, lazer, e segurança. Tais atividades, sempre, que realizadas sem o intuito de lucro, estão, sem resquício de dúvida, abrangidas pela imunidade concernente a impostos e contribuições sociais.”²

Ressalte-se ainda, como afirmou o d. Ministro Moreira Alves, ao adentrar na questão de fundo veiculada na ADIN nº 2028-5, no preceito do §7º do artigo 195 da Constituição Federal, “cuida-se de entidades beneficentes de assistência social não estando restrito, portanto, as instituições filantrópicas. Indispensável, é certo, que se tenha o desenvolvimento da atividade voltada aos hipossuficientes, aqueles que, sem prejuízo do próprio sustento e o da família, não possam dirigir-se aos particulares que atuam no ramo buscando lucro, dificultada que está, pela insuficiência de estrutura, a prestação de serviço pelo Estado”. E chega a conclusão de que a norma constitucional imunizatória, “não contém a impossibilidade de reconhecimento do benefício quando a prestadora de serviço atua de forma gratuita em relação aos necessitados, procedendo a cobrança junto aqueles que possuam recursos suficientes.”

Contudo, temos que observar que a imunidade concedida as instituições de educação e de assistência social é uma imunidade condicionada, ou

² MARINS, Jaime. “Imunidade Tributária das Instituições de Educação e Assistência Social”, in “Grandes Questões Atuais do Direito Tributário”, vol. III, Dialética, São Paulo:1999.

seja, depende do preenchimento de determinados requisitos para que efetivamente seja concedida.

Todas as hipóteses contempladas no artigo 150, VI, c da Constituição Federal, comportam a cláusula "atendidos os requisitos de lei", significando que lei deverá disciplinar a fixação de condições para que fruem da imunidade as entidades ali descritas.

Não resta dúvida de que a "lei", enumerativa dos requisitos para que se constate se as entidades elencadas na regra constitucional do artigo 150, VI, c gozam de imunidade, tem a natureza de lei complementar federal. Aí estar-se-á regulando a própria vedação ao poder de tributar, o que é privativo de lei complementar, por tratar-se de norma geral que regula limitação constitucional tributária, nos termos do artigo 146, II da Constituição Federal.

Tratam-se dos requisitos insertos no artigo 14 do Código Tributário Nacional.

No caso das instituições de educação, a imunidade é concedida apenas às instituições sem fins lucrativos.

Esta condição encontra-se prevista no artigo 14 do Código Tributário Nacional, que determina que para que as instituições encontrem-se protegidas com o instituto da imunidade, devem enquadrar-se nas seguintes previsões:

- I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;
- II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Importante destacar que a condição de não haver fins lucrativos, não implica em dizer que a instituição não pode auferir renda. A condição é a de não distribuir lucros, conforme o próprio Hugo de Brito Machado ensina em seu Curso de Direito Tributário.³

A ausência dos fins lucrativos caracteriza-se, precipuamente, pelo fato de a instituição utilizar os rendimentos obtidos em favor do fomento da própria atividade que desenvolve. Isso se reflete na proporcionalidade entre esse rendimento e a qualidade dos serviços prestados, como por exemplo, a presença de equipamentos condizentes com a realidade financeira da instituição e a remuneração adequada de seus funcionários e dirigentes.

³ “Não ter fins lucrativos não significa, de modo nenhum, ter receitas limitadas aos custos operacionais. Elas na verdade podem e devem ter sobras financeiras, até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações. O que não podem é distribuir lucros. São obrigadas a aplicar todas as suas disponibilidades na manutenção dos seus objetivos institucionais.”

Entendimento em consonância com o de Elizabeth Nazar Carrazza, ao dizer que "O legislador constituinte, fazendo uso da palavra 'instituições', quis imunizar as entidades formadas com o propósito de servir à coletividade, colaborando com o Estado ao suprir suas deficiências, no setor educacional. Se, apenas para argumentar, as entidades particulares não gozassem de imunidade, pela só circunstância de não serem gratuitos os seus serviços, jamais este sentido da norma constitucional poderia ser alcançado."⁴

O conceito de assistência social está associado às noções de necessidade, gratuidade e universalidade:

Necessidade: enquanto as entidades filantrópicas podem prestar serviços úteis e com frequência valiosos, mas nem sempre essenciais, a assistência social tem por objetivo atender a necessidades vitais das pessoas carentes. O art. 203 reforça esta idéia ao assinalar: *a assistência social será prestada a quem dela necessitar.*

Gratuidade: a assistência não depende de contribuição, ao contrário da previdência, onde a contribuição é obrigatória, por ser inerente à sua natureza securitária. Também o art. 203 da Constituição reforça o conceito: *a assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição.* Esse reforço conceitual evidencia a impropriedade de se pretender atribuir natureza assistencial a entidades que cobram pelos seus serviços.

A circunstância de prestá-los gratuitamente a um número em geral reduzido de usuários pode (embora não deva) caracterizá-las como filantrópicas, porém não como assistenciais. Uma entidade se caracteriza por sua finalidade básica, estatutária, e não por algum setor assistencial restrito, quando não apenas simbólico.

Acesso generalizado: a assistência social deve caracterizar-se pela generalidade do acesso aos seus serviços por todas as pessoas cuja situação se enquadre nos seus programas.

A Constituição Federal oferece parâmetros em relação ao que possa ser caracterizado como assistência social. Assim, lemos no artigo 203:

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

I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover

⁴ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Imunidade tributária das instituições de educação*. RDT 3/170.



à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei."

Nestes termos, as condições para que determinada entidade seja considerada como beneficiária de assistência social, é de que atendam os requisitos previstos em lei complementar, hoje disciplinadas pelo artigo 14 do Código Tributário Nacional, e ainda que comprovem, sua atuação gratuita aos que dela necessitem.

Pelo disposto, as entidades que preencherem tais requisitos, estão imunes de tributação, seja com relação a impostos, seja em relação a Contribuições Sociais.

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal já pronunciou-se, no julgamento do RMS nº 22.192-9-DF, reconhecendo que os requisitos legais para proveito da imunidade de que trata o artigo 150, VI, c, da Constituição Federal, são os previstos no artigo 14, do CTN, como denota-se do teor da ementa do referido julgado:

"Ementa: Mandado de Segurança – Contribuição Previdenciária – Quota Patronal – Entidade de Fins Assistenciais, Filantrópicos e Educacionais – Imunidade (CF, art. 195, §7º) – Recurso Conhecido e Provido.

A Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, por qualificar-se como entidade beneficiária de assistência social – e por também atender, de modo integral, às exigências estabelecidas em lei – tem direito irrecusável ao benefício extraordinário da imunidade subjetiva relativa às contribuições pertinentes à seguridade social.

A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política – não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social -, contemplou as entidades beneficiárias de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei.

A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, §7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficiárias de assistência social. Precedente: RTJ 137/965.

Tratando-se de imunidade – que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional – revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em

Processo nº : 10865.001201/95-14
Resolução nº : 303-00.992

função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em referencia, negar à entidade beneficiante de assistência social que satisfaz os requisitos de lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo.”

No mesmo sentido, decisão do Supremo Tribunal Federal, em sede de Mandado de Injunção nº 420-0-RS, com a ementa:

“Imunidade Tributária – Entidades Voltadas à Assistência Social. A norma inserta na alínea ‘c’ do inciso VI do artigo 150 da Carta de 1988 repete o que previa a pretérita – alínea ‘c’ do inciso III do artigo 19. Assim, foi recepcionado o preceito do artigo 14 do Código Tributário Nacional, no que cogita dos requisitos a serem atendidos para o exercício do direito à imunidade.”

Nas palavras de Roque Antônio Carrazza, “o direito à imunidade é uma garantia fundamental constitucionalmente assegurada ao contribuinte, que nenhuma lei, poder ou autoridade pode anular.”⁵

Resta cristalino, portanto, que os requisitos a serem preenchidos pela entidade, sejam tão somente os determinados pelo artigo 14 do Código Tributário Nacional, “sendo pacífico o entendimento de que a limitação ao poder de tributar de que trata o §7º do art. 195 da CF/88 é imunidade, apesar de falar em isenção, o único entendimento possível é que somente pode ser regulamentada por lei complementar, porquanto limitação constitucional ao poder de tributar. Permanece em vigor o art. 14 do CTN, mesmo em relação às contribuições sociais, tendo em vista que à época da edição do CTN as contribuições não eram consideradas tributos.”⁶

Neste passo, cito ainda a jurisprudência:

“COFINS. SESI. IMUNIDADE. ART. 195, PAR. 7º, DA CF/88. ART. 14 DO CTN... Os programas desenvolvidos pelo SESI, desde a sua instituição, são voltados à área social. A venda de produtos farmacêuticos e cestas básicas a preços menores do que os praticados no mercado não extrapolam os objetivos institucionais da entidade, ao contrário, são atuações voltadas eminentemente ao interesse público, como previsto no Decreto-Lei nº 9.403/1946. A entidade, também aplica seus recursos inteiramente no território nacional, bem como submete-se ao controle do Tribunal de Contas da União. Deste modo, não resta dúvida de que preenche todos os requisitos previstos no artigo 14 do CTN, razão porque é beneficiário da imunidade tributária prevista no art. 195, §7º da CF/88”. (TRF4, 2ª.T., maioria, AC 2001.71.08.000290-8/RS, rel. Des. Fed. Vilson Darós, out/2002).

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1998.

⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Imunidade de Contribuições Sociais Requisitos Exclusivos da Lei Complementar Inteligência do art. 195, §7º, da Constituição Federal, à Luz da Jurisprudência da Suprema Corte”, in *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 40.

Processo nº : 10865.001201/95-14
Resolução nº : 303-00.992

“TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ENTIDADE DE CARÁTER ASSISTENCIAL E FILANTRÓPICO. ART. 195, §7º DA CF/88. LEI COMPLEMENTAR. ART. 14 DO CTN. 1. Embora a expressão isenção contida no parágrafo 7º do artigo 195 da CF/88, o Supremo Tribunal Federal (no julgamento da ADIn nº 2.028-5, de 14.07.1999), reconhece que a hipótese é de imunidade. 2. O art. 195, §7º, da CF/88 ao remeter à lei o estabelecimento das exigências legais para a concessão da imunidade, referiu-se à lei complementar, visto tratar-se de limitação ao poder de tributar (art. 146, II CF). 3. O Código Tributário Nacional, mesmo sendo lei ordinária em sua origem, foi recepcionado como lei complementar, sendo aplicável à espécie. 4. Afastada a aplicação dos arts. 1º, 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/98, uma vez que restringem as hipóteses de imunidade estabelecidas pela Constituição. 5. Demonstrados os requisitos do art. 14 do CTN, a entidade assistencial faz jus ao benefício da imunidade previsto no art. 195, §7º.” (TRF4, 2ª.T., unânime, AC 2001.70.08.001839-2/PR, rel. Des. Fed. Dirceu de Almeida Soares, mar/2002).

À título de conclusão, tem-se ainda que observar-se que não há sentido, muito menos constitucionalidade, em condicionar a imunidade da Recorrente à qualquer outro requisito que não os enumerados no artigo 14 do CTN.

Desta feita, as atividades exercidas pela Recorrente não tem o condão de tirar-lhe o direito à imunidade, posto que tratam-se de atividades intimamente ligadas com o fim do estabelecimento de ensino da Recorrente, qual seja, Hotel-Escola.

Mesmo porque, uma vez atendidos os requisitos dispostos no Código Tributário Nacional, pode ainda a entidade realizar atividade diversa daquela prevista em seus estatutos, desde que não caracterizem atividades mercantis para efeitos de exigência de tributos, como destaca da jurisprudência:

“STF – RE 116.188

Relator: Ministro Octavio Gallotti

Julgamento: 20.02.90

Primeira Turma

DJ 16.03.90, pág. 1.869

Ementa: ISS – Sesc – Cinema – Imunidade Tributária (art. 19, III, c, da EC nº 1/69) – Código Tributário Nacional (art. 14).

Sendo o Sesc instituição de assistência social, que atende aos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional – o que não se pôs em dúvida nos autos – goza da imunidade tributária prevista no art. 19, III, c, da EC nº 1/69, mesmo na operação de prestação de serviços de diversão pública (cinema), mediante cobrança de ingressos aos comerciários (seus filiados) e ao público em geral.

Votação por maioria.

Resultado conhecido e provido.”

“STF – RE 218.503 – SP

Relator: Ministro Moreira Alves

Imunidade e Exploração de Estacionamento.

Entendendo que a imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos (CF/69, art. 19 III, ‘c’; CF/88, art. 150, VI, c) abrange inclusive os serviços que não se enquadrem em suas finalidades essenciais, a Turma reformou o acórdão que sujeitaria à incidência do ISS o serviço de estacionamento de veículos prestados por hospital em seu pátio interno. Precedente citado: RE 116.188 – SP (RTJ 131/1.295); RE 144.900 – SP (DJU de 26/09/97), j. 21/09/99 – Informativo do STF nº 163”.

“STF – RE 257.700 – MG

Relator: Ministro Ilmar Galvão

Imunidade e Exploração de estacionamento. Entendendo que imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos (CF/88, art. 150, VI, c) abrange inclusive os serviços que não se enquadrem em suas finalidades essenciais, a Turma manteve acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais que reconheceu à instituição de assistência social mantenedora de orfanato a imunidade relativamente ao pagamento do IPTU cobrado de imóvel utilizado para estacionamento de veículos.

Informativo do STF nº 193 de 12/06/2000.”

Desta forma, ao autuar, deveria o Fisco ter comprovado que tais requisitos não teriam sido atendidos pela entidade, o que não ocorreu com relação à Recorrente.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário, por entender indevido o Auto de Infração guerreado.

Sala das Sessões, em 11 de novembro de 2004.


NILTON LUIZ BARTOLI - Relator

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Zenaldo Loibman, relator designado *Ad Hoc*.

A questão específica a ser dirimida diz respeito ao reconhecimento, ou não, da pretendida imunidade, não incidência ou isenção com relação ao Finsocial.

O argumento central da ora recorrente é que no desenvolvimento de suas atividades precípuas o SENAC mantém o Grande Hotel São Pedro, como Hotel Escola SENAC, onde promove cursos de qualificação de mão-de-obra para hotelaria bem como o ensino prático de técnicas relacionadas a esses cursos. Essas circunstâncias obrigam a manter em funcionamento toda a estrutura de um hotel, mas com a finalidade exclusiva de viabilizar o ensino ministrado. Lembra a recorrente que o SENAC também atua na educação profissional em outras áreas como informática, moda, administração, saúde, línguas, etc. O imóvel utilizado para o hotel-escola supramencionado foi cedido em comodato pelo prazo de 30 anos pelo Governo do Estado de São Paulo, mediante convênio que estabelece o uso específico da instalação e manutenção do hotel-escola para os cursos especificados.

O SENAC alega manter no hotel-escola alojamentos destinados exclusivamente aos seus alunos, aos quais fornece alimentação, uniforme, assistência médico-hospitalar, educação física e lazer. Para fazer frente a tais despesas e à manutenção do hotel-escola utiliza as receitas obtidas com a prestação de serviços aos hóspedes do hotel-escola. Foi juntado documento pelo qual a Prefeitura Municipal de São Paulo, por meio da Declaração nº 216/95 reconheceu que o SENAC merecia o enquadramento na imunidade também para o exercício de 1995, sendo sua finalidade educacional e/ou assistencial, e atendido o disposto na Portaria S.F nº 913/79.

Aduz, ainda, que o art.3º do DI 1.940/82 identifica como contribuinte “...VI- demais empresas definidas como pessoas jurídicas ou a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, ainda que imunes ou isentas desse imposto, tais como...”. Ora, o SENAC não é empresa, não explora comercialmente seu estabelecimento de ensino, não tem o objetivo de colher lucros a serem distribuídos a associados ou administradores. Nesse sentido é o Regulamento do Finsocial, art.8º, I, com relação às entidades de educação e assistência social, desde que observadas as condições legais estabelecidas no art.14 do Regulamento..

Por outro lado, a DRJ assinala que o fato do Hotel-escola ser utilizado para a promoção de cursos de qualificação de mão-de-obra para hotelaria, possibilitando o aprendizado de seus alunos, não o torna imune nem isento da contribuição para o Finsocial. Que a imunidade pretendida abrange apenas impostos e não contribuições sociais. E no que tange à isenção, nos termos do inciso I do art.8º do Regulamento do Finsocial, se aplica somente a entidades beneficentes de assistência social, e este não seria o caso da interessada. Acrescenta que no texto

constitucional, mais precisamente o art.150,VI,c, há a previsão de imunidade quanto a impostos para as entidades de educação e assistência social, sem fins lucrativos, e atendidos os requisitos da lei. Que a imunidade se interpreta literalmente, portanto, só se aplica a impostos.

Ademais, a CF/88 estabeleceu como princípio fundamental a solidariedade social, e com isso veio a obrigatoriedade de custeio da seguridade social, de forma direta ou indireta, por toda a sociedade, segundo previsão dos artigos 194 e 195.

O Regulamento do Finsocial, art.3º, em consonância com esse princípio constitucional da universalidade determina serem contribuintes todas as pessoas jurídicas, ou a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, ainda que imunes ou isentas desse imposto (de renda), tais como: *...clubes de serviço que comercializam mercadorias ou serviços,...Entidades assistenciais de ensino relativamente às receitas obtidas no desenvolvimento de atividades de industrialização e comercialização de mercadorias,...Sociedades cooperativas em relação às operações com terceiros não cooperados,...etc.* A lista que se segue à expressão “tais como” revela não se tratar de *numerus clausus*, pontuando uma ampla abrangência do universo de contribuintes para o Finsocial. Conclui que o SENAC é contribuinte do Finsocial e a base de cálculo da sua contribuição seriam as receitas obtidas com a prestação de serviços de hotelaria (hospedagem, alimentação, etc.). Que não haveria como ignorar o faturamento decorrente da cobrança de diárias, serviços prestados, venda de mercadorias que caracterizam o exercício de atividade hoteleira comercial convencional. A decisão recorrida sublinha que o SENAC não se enquadra em nenhuma das hipóteses elencadas no art.8º, I, do Regulamento do Finsocial. Segundo prescreve o Capítulo II, art.4º do Regulamento do SENAC, trata-se de uma instituição de direito privado, nos termos da Lei civil, cabendo sua organização e direção à Confederação Nacional do Comércio.

Bem se vê que no recurso a interessada nada acrescenta quanto à discussão inicial sobre imunidade, mas centra sua argumentação na “não-incidência” do Finsocial ao seu caso (segundo diz, não é mera isenção) que pretende estar baseada no Regulamento do Finsocial, principalmente porque não se poderia caracterizá-la como “empresa”, sendo entidade educacional sem fins lucrativos.

O Regulamento do Finsocial, art.8º, I, admite hipótese de isenção com relação às entidades de educação e assistência social, desde que observadas as condições legais estabelecidas no art.14 do Regulamento em consonância com o disposto no art.9º, IV, c, do CTN.

No plenário, após manifestação do ilustre então conselheiro Sérgio Castro Neves, entendi ser oportuna a realização de diligência proposta na intervenção daquele insigne colega, para melhor instrução do processo, no sentido de que fossem trazidas aos autos e explicitadas as comprovações específicas de expresso enquadramento do hotel-escola do SENAC aos requisitos legais dispostos na alínea c do inciso IV do art.9º c/c art.14 do CTN, notadamente quanto à destinação das receitas obtidas no desenvolvimento de atividades de industrialização e

Processo nº : 10865.001201/95-14
Resolução nº : 303-00.992

comercialização de mercadorias e serviços, e especialmente o documento oficial de reconhecimento do Grande Hotel São Pedro como entidade de assistência social.

Pelo exposto, voto por converter o presente julgamento em diligência à repartição de origem para que intime o interessado a apresentar a documentação especificada no parágrafo anterior.

Sala das Sessões, em 11 de novembro de 2004.



ZENALDO LOIBMAN – Relator Designado *Ad Hoc*

