



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10865.001202/95-79
Recurso nº : 203-118.443
Matéria : COFINS
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM COMERCIAL - SENAC
Recorrida : 3ª CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
Sessão de : 05 DE JULHO DE 2005.
Acórdão : CSRF/02-02.002

COFINS. IMUNIDADE. CF/1988, ARTIGO 195, § 7º SENAC. - Os ingressos referentes a serviços de hotelaria, em hotel escola pertencente ao SENAC, não sofrem a incidência da COFINS tendo em vista que tais ingressos são aplicados integralmente em seus objetivos sociais, sendo que estão presentes os demais requisitos do art. 14.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques (Relatora), Antonio Carlos Atulim e Henrique Pinheiro Torres. Designado o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer para redigir o voto vencedor. O Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior apresentou declaração de voto.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

ROGÉRIO GUSTAVO DREYER
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 05 SET 2006

Processo nº : 10865.001202/95-79
Acórdão : CSRF/02-02.002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ROGÉRIO GUSTAVO DREYER, DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA, ANTONIO BEZERRA NETO, FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, ADRIENE MARIA DE MIRANDA.

A handwritten signature, possibly of Rogério Gustavo Dreyer, consisting of a stylized 'R' followed by a horizontal line.A handwritten signature, possibly of Dalton César Cordeiro de Miranda, consisting of a stylized 'D' followed by a horizontal line.

Processo nº : 10865.001202/95-79
Acórdão : CSRF/02-02.002

Recurso nº : 203-118.443
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM COMERCIAL - SENAC

RELATÓRIO

Trata-se de recurso de divergência (art. 32, II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes) da Fazenda Nacional (fls. 271 a 307), apresentado contra o acórdão 203-08.245 (fls. 264 a 269), da 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, que deu provimento ao recurso apresentado pela interessada, sob o argumento de que, caracterizando-se como entidade de assistência social, considerou que seria imune da Cofins.

Alegou-se, no recurso, que a imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição aplica-se somente aos impostos; que as atividades da interessada extrapolariam seu objeto social, no que tange ao ramo de hotelaria (prestação de serviços para o público em geral), de forma que não poderia beneficiar-se de imunidades; que o art. 195, *caput*, da Constituição estabeleceu que todas as empresas em geral devem contribuir para a seguridade social; e que a imunidade do art. 195, § 7º, da CF seria norma de eficácia limitada, que dependeria de regulamentação para ser aplicada.

O Presidente da 3ª Câmara admitiu o seguimento do recurso no despacho de fl. 309, por ter sido demonstrada a divergência.

Nas fls. 325 a 333, a interessada apresentou suas contra-razões, alegando que o hotel-escola estaria diretamente vinculado a suas atividades sociais; que o resultado da prestação de serviços assistenciais e educacionais não representaria faturamento; que seria beneficiário não só da imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição, como também pela prevista na alínea a, "em razão de seus bens e serviços terem sido legalmente considerados como se da União fossem".

É o relatório.



Processo nº : 10865.001202/95-79
Acórdão : CSRF/02-02.002

VOTO VENCIDO

Conselheira JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, Relatora

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais dele se deve tomar conhecimento.

Relativamente à imunidade do art. 150, VI, c, da Constituição Federal, o Supremo Tribunal Federal¹ decidiu, de forma definitiva, que somente se aplica aos impostos, razão pela qual não beneficia a interessada no tocante à Cofins.

Da mesma forma, não sendo a interessada entidade estatal, nem autarquia ou fundação pública, não se beneficia da imunidade prevista na alínea a do dispositivo. Não é possível admitir que a lei equipare a entidade, para efeito de fruição de imunidade, aos entes estatais, quando a restrição é feita pela própria Constituição.

Portanto, resta saber se a imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição atinge a interessada (a norma contida na LC nº 70, de 1991, art. 6º, III, é repetição da norma constitucional).

A referida imunidade tem uma limitação de caráter subjetivo (somente se refere às entidades beneficentes de assistência social) e outra de caráter objetivo (atender às exigências legais).

O STF, no julgamento da medida cautelar na Adin nº 2.028-5², não concluiu

¹ EMENTA: Recurso extraordinário. Contribuição Social. COFINS. Incidência. Inconstitucionalidade. 2. A imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, alínea "d", da Constituição Federal, refere-se exclusivamente a impostos e não a contribuição social sobre o faturamento. 3. Espécie contributiva filiada ao art. 195, I, da CF/88, inconfundível com o gênero dos impostos e das taxas. Precedentes. 4. Recurso extraordinário não conhecido.

(RE 211782 / PR – PARANÁ, Relator(a): Min. NÉRI DA SILVEIRA, Julgamento: 28/08/1998, Órgão Julgador: Segunda Turma, Publicação: DJ DATA-24-03-00 PP-00066 EMENT VOL-01984-03 PP-00501.)

² <<EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998. - Preliminar de mérito que se ultrapassa porque o conceito mais lato de assistência social - e que é admitido pela Constituição - é o que parece deva ser adotado para a caracterização da assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social da Carta Magna. - De há muito se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a "lei" para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a legislação complementar. - No caso, o artigo 195, § 7º, da Carta Magna, com relação a matéria específica (as exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista), determina apenas que essas exigências sejam estabelecidas em lei. Portanto, em face da referida jurisprudência desta Corte, em lei ordinária. - É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao

Processo nº : 10865.001202/95-79
Acórdão : CSRF/02-02.002

que bastaria às entidades de educação conformar-se às condições do art. 14 do CTN, para que fossem beneficiárias da imunidade. Está bem claro na ementa do acórdão que seria necessária lei complementar para tratar do assunto e que, na sua inexistência, o critério para definir o que seja assistência social deve ser o adotado pela constituição.

Ao se deslocar para o art. 14 do CTN a enumeração das condições para benefício da referida imunidade, simplesmente se passaria sobre a questão clara e relevante de que a imunidade do art. 195, § 7º, refere-se apenas e tão-somente às entidades de assistência social, questão que somente foi tratada de forma perfunctória pelo acórdão objeto do recurso.

O art. 14 do CTN, por sua vez, trata apenas das entidades a que se refere o art. 9º, que são os entes estatais, os templos de qualquer culto, e, relativamente à tributação do patrimônio, renda e serviços, os partidos políticos, as instituições de educação e de assistência social.

O art. 9º claramente perdeu seu objeto em face do art. 150, VI, da Constituição Federal, que assim dispõe:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

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

b) templos de qualquer culto;

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

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Aquela disposição contida no art. 9º, que se referiu aos impostos, passou a constar do texto constitucional, em disposição que, segundo pacífico entendimento do STF, não se aplica às contribuições sociais, relativamente à alínea "c", acima reproduzida.

Veja-se que, se conforme decisões pacíficas do STF, a imunidade prevista no referido dispositivo não se aplica às contribuições sociais, com muito mais razão também não

poder de tributar, embora o § 7º do artigo 195 só se refira a "lei" sem qualificá-la como complementar - e o mesmo ocorre quanto ao artigo 150, VI, "c", da Carta Magna -, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no artigo 146, II ("Cabe à lei complementar: II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar"), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa. - (...) - Embora relevante a tese de que, não obstante o § 7º do artigo 195 só se refira a "lei", sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, é de se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa, no caso, porém, dada a relevância das duas teses opostas, e sendo certo que, se concedida a liminar, revigorar-se-ia legislação ordinária anterior que não foi atacada, não deve ser concedida a liminar pleiteada. - É relevante o fundamento da inconstitucionalidade material sustentada nos autos (o de que os dispositivos ora impugnados - o que não poderia ser feito sequer por lei complementar - estabeleceram requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade). Existência, também, do "periculum in mora". Referendou-se o despacho que concedeu a liminar para suspender a eficácia dos dispositivos impugnados nessa ação direta>>. (Publicação: DJ, 16 jun 2000, P. 30, Ementa vol. 1995-01, P. 113.)

lu

GS

Processo nº : 10865.001202/95-79
Acórdão : CSRF/02-02.002

se lhe aplicam as disposições contidas no art. 9º do CTN.

Portanto, o art. 14, que se refere expressamente ao art. 9º, não pode ser aplicado para resolver questão atinente ao art. 195, § 7º.

Além disso, o entendimento de que a lei a que se refere a parte final do mencionado § 7º tem por objetivo definir os requisitos para benefício da imunidade não comporta a conclusão de que a referida imunidade aplica-se a outras entidades, que não as de assistência social.

A conclusão é irretorquível, à vista de nem o art. 9º do CTN, nem o seu art. 14 e nem o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, definirem o que seja entidade de assistência social. Veja-se que o *caput* do mencionado art. 55 diz que as entidades de assistência social são “isentas” da Cofins, se satisfizerem as condições dos incisos, mas não define o que sejam entidades beneficentes de assistência social.

Tanto é assim, que a ementa da mencionada medida cautelar em Adin diz o que o art. 55 fixou requisitos para imunidade e não efetuou a definição de entidade de assistência social.

Nesse contexto, o deslocamento das condições para benefício da imunidade para o art. 14 do CTN não pode ultrapassar o fato de somente serem beneficiárias da imunidade as entidades de assistência social.

A norma de imunidade pode ser de eficácia contida, relativamente aos requisitos para imunidade, mas não para estender a imunidade a entidades que não sejam de assistência social. Essa conclusão é elementar, uma vez que a imunidade se aplica às “entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

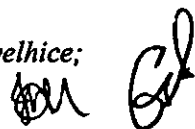
À vista do exposto, deve-se analisar o que a Constituição considera assistência social, que é o cerne da incidência da imunidade. Há que se levar em conta que o princípio que regeu a instituição da imunidade é o de beneficiar as entidades que exercessem atividades semelhantes àqueles que seriam financiadas pelas contribuições do art. 195 da Constituição. Se a entidade exerce atividade de assistência social, não é lógico fazê-la contribuir para a seguridade social.

Inicialmente, a Constituição distingue claramente a previdência social da assistência social, sendo que a primeira depende de contribuição (*caput* do art. 201) e a segunda não (*caput* do art. 203). Se é assim, a imunidade da Cofins deve pressupor a gratuidade dos serviços prestados, uma vez que os serviços de assistência social prestados pelo Estado independem de contribuição.

No capítulo relativo à seguridade social, a Constituição trata da saúde na Seção II (arts. 196 a 200), da previdência social na Seção III (arts. 201 e 202) e da assistência social na Seção IV (arts. 203 e 204).

Segundo o art. 203, compreendem a assistência social as ações que tenham por objetivo:

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



Processo nº : 10865.001202/95-79
Acórdão : CSRF/02-02.002

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 a promoção de sua integração à vida comunitária;

V - 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.

Em princípio, não afasta o dispositivo a possibilidade de uma entidade de educação ser considerada beneficente de assistência social. Entretanto, não se vislumbra que a prestação de serviços de educação, mediante pagamento de mensalidades, e de hotelaria, aberta ao público em geral, enquadre-se em qualquer dos itens acima mencionados.

Ainda que eventualmente alguma das ações da interessada se caracterizasse como de assistência social, como no caso de bolsas a pessoas carentes, não se poderia entender que fosse ela entidade de assistência social, para efeito da imunidade da Cofins, uma vez que exerce atividades sob o regime de remuneração.

Somente seria admissível a inclusão da prestação de serviços de educação e de hotelaria no conceito de assistência social, na hipótese de o objeto social da entidade dirigir-se precipuamente aos beneficiários previstos no art. 203 da Constituição, independentemente de pagamento de mensalidades, o que, obviamente, não é o caso da recorrente.

Ainda há que se considerar que o resultado das atividades desenvolvidas pela interessada, em face do princípio de universalidade de financiamento da seguridade social (art. 195, *caput*), representam, sim, faturamento, pois decorrem de prestação de serviço, atividade de empregador.

Ademais, como muito bem ressaltado no recurso, a prestação de serviços de hotelaria ao público em geral representa exercício de atividade comercial, ainda que tenha como objetivo de fundo servir à educação dos alunos da entidade. Não se pode, além disso, caracterizar a prestação de serviços do hotel como de assistência e educacional. A assistência, se existir, e a educação são direcionadas àqueles que trabalham no hotel, e não aos clientes.

Veja-se que não se trata da mesma situação dos hospitais universitários, por exemplo, que prestam serviços gratuitos à população em geral. Nesse caso, sim, existe atividade de assistência social gratuita.

Mas as atividades da interessada, que são exercidas mediante remuneração de serviços prestados, não estão abrangidas pela imunidade constitucional.

Assim, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, 5 de julho de 2005.

Josefa Maria Marques.
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES



Processo nº : 10865.001202/95-79
Acórdão : CSRF/02-02.002

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ROGERIO GUSTAVO DREYER, Redator designado

Com minhas homenagens, divirjo da ilustre relatora JOSEFA MARIA COELHO MARQUES. Na questão versada, com minhas homenagens, sigo o entendimento defendido pelo Conselheiro JORGE FREIRE, em diversos votos exarados em relação à ingressos que beneficiaram o SESI.

Não vejo diferença na aplicação de tais fundamentos no caso presente pelo que, transcrevo o voto exarado no Acórdão CSRF/02.01.107 (*recurso de origem nº 108.364 – processo nº 11065.0001768/97-22*):

“Em síntese, a controvérsia gira em torno da aplicação à defendente da imunidade estatuida no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal. E tal norma está assim positivada:

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

A quaestio, pois, gira em torno da aplicação de imunidade e, de forma alguma, como incorretamente inserto no texto constitucional, de isenção. E a marcação de tal distinção é fulcral para o deslinde do litígio. A principal nota distintiva é que a imunidade encontra seu fundamento na própria Constituição, delimitando o campo de atuação legiferante das pessoas políticas para a produção de normas jurídicas tributárias impositivas. Consiste a imunidade, então, na exclusão da competência dos entes políticos de veicularem leis tributárias impositivas em relação a certos bens, pessoas e fatos. Ou, no dizer do mestre Pontes de Miranda³, “a imunidade é limitação constitucional à competência para editar regras jurídicas de imposição”. É a imunidade, em remate, limitação constitucional ao poder de tributar. A isenção, por sua vez, como ensina Luciano Amaro⁴, “se coloca no plano da definição da incidência do tributo, a ser implementada pela lei (geralmente ordinária) através da qual se exerce a competência tributária”.

E a distinção de tais institutos tributários quanto ao seus regimes legais, conduz a relevantes conseqüências jurídicas. “Em se tratando de imunidade, afasta-se do plano da iniciativa política o tratamento da matéria (raciocínio inverso se aplica aos casos de isenção, determináveis por conveniência política ou econômica), restringe-se, na disciplinada imunidade, a esfera legislativa ordinária, que passa a depender da disciplina geral ou especial constante de lei complementar (diferentemente do regime

³ MIRANDA, Pontes. “*Questões Forenses*”, 2ª ed., Tomo III, Borsoi, RJ, 1961, p. 364.

⁴ AMARO, Luciano. “*Direito Tributário Brasileiro*”, 2ª ed., Saraiva, São Paulo, 1998, p. 265.

Processo nº : 10865.001202/95-79
Acórdão : CSRF/02-02.002

isencional, que independe de lei complementar disciplinadora)”.⁵

Nesse passo, duas conclusões, a saber: a um, a imunidade é um instituto ontologicamente constitucional, e, a dois, sua regulamentação, quando tratar-se de imunidade condicionada, como é a hipótese versada no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, deve atender às exigências de lei complementar. Isto porque, sendo a imunidade limitação ao poder de tributar, a ela se aplica a norma do artigo 146, II, da Constituição Federal, a qual dispõe que “Cabe a lei complementar: II – regular as limitações ao poder de tributar”.

Por outro lado, dúvida não há que a norma do artigo 195, § 7º, da Carta de 1988, é norma de eficácia contida. E norma de eficácia contida, como leciona José Afonso da Silva⁶, “são aquelas em que o legislador constituinte regulou suficientemente os interesses relativos à determinada matéria, mas deixou margem à atuação restritiva por parte da competência discricionária do Poder Público, nos termos que a lei estabelecer ou nos termos de conceitos gerais nelas enunciados”. Ou seja, como o próprio Afonso da Silva conclui, “Se a contenção, por lei restritiva, não ocorrer, a norma será de aplicabilidade imediata e expansiva”.⁷

Dessarte, a regulamentação das condições que passam a conter a norma constitucional da imunidade da COFINS para as entidades beneficentes de assistência social, ora sob análise, são as veiculadas pelo Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar. E desse entendimento não discrepou a decisão monocrática, uma vez aduzir que o parágrafo 2º, do art. 14 do CTN, restringe o alcance da imunidade aos serviços diretamente relacionados com os objetivos sociais das entidades, concluindo que tal não se verifica no caso vertente.

Assentado, dessa forma, que o litígio está delimitado no sentido de que a pretensão resistida da recorrente é quanto à interpretação da norma constitucional e sua regulamentação restringindo seu alcance, ou, em outras palavras, se as atividades que vem exercendo no ramo de farmácia, drogaria e perfumaria, assim como a comercialização das ditas “sacolas econômicas” estariam abrangidas pelo instituto da imunidade estatuído no artigo 195, § 7º, da Carta Magna, uma vez constatada a pertinência com seus objetivos institucionais previsto em seu ato constitutivo e regulamento.

De outra banda, a motivação do lançamento averba que:

“A despeito da imunidade ser relativa a impostos e os tributos fiscalizados – PIS e COFINS – serem contribuições, verifica-se que a imunidade somente alcança receitas relacionadas com as finalidades sociais da Fiscalizada.

No curso dos trabalhos fiscais constatamos que a Fiscalizada vem exercendo sistematicamente atos de comércio, que, a princípio, não fazem parte de seu objetivo estatutário. Tais atividades mercantis são desenvolvidas pelas Farmácias e pelos Postos de Vendas, que são estabelecimentos comerciais abertos ao público em geral, atendendo tanto a associados da Fiscalizada quanto a não associados.

Assim, concluímos que estas atividades não estão relacionadas diretamente com o atendimento das finalidades assistenciais e educacionais da Fiscalizada e, conseqüentemente, fica afastada a imunidade em relação a contribuição – COFINS – incidente sobre as receitas provenientes destas atividades.” (grifei)

⁵ MARINS, Jaime. “Imunidade Tributária das Instituições de Educação e Assistência Social”, in “Grandes Questões Atuais do Direito Tributário”, vol. III, Dialética, São Paulo, 1999, p. 149.

⁶ SILVA, José Afonso da. “Aplicabilidade das Normas Constitucionais”, 3ª ed., Malheiros, São Paulo, 1998, p. 116.

⁷ Op. Cit., p. 85.

Processo nº : 10865.001202/95-79
Acórdão : CSRF/02-02.002

Em síntese, embora o lançamento teça comentários acerca do fato da recorrente emitir cupons fiscais de venda, e que recolha ICMS (e a base impositiva foi levantada dos livros de apuração deste tributo), o núcleo da motivação do ato administrativo de lançamento é, exclusivamente, conforme supra transcrito, o desvio de finalidade das atividades que ensejaram a exação, vale dizer, a venda de mercadorias nas "farmácias do SESI" e a venda de sacolas econômicas, estas compostas de, nos dizeres do Fisco, "gêneros alimentícios e produtos de higiene e limpeza".

Portanto, a matéria devolvida ao conhecimento deste Colegiado restringe-se ao seguinte ponto: a venda de produtos farmacêuticos e de higiene, assim como cestas básicas a preços menores do que os praticados no mercado, extrapolam os objetivos institucionais previstos nos atos constitutivos da recorrente, ou não?

Também a fundamentação de Acórdão exarado por esta Egrégia Câmara Superior acerca da matéria ora sob comento, manteve o lançamento em seus termos originários, entendendo que a atividade de comercialização de mercadorias não consta dos objetivos específicos do SESI, desta forma ultrapassando seus fins estatutários. No Acórdão CSRF/02-0.883, de 06 de junho de 2000, o insigne Conselheiro designado para relatar o voto vencedor, Dr. Otacilio Cartaxo, assim aduziu, em síntese:

"Na análise do Regulamento do SESI, aprovado pelo Decreto 57.375/65, verifico que a atividade de comercialização de mercadorias, sejam medicamentos ou cestas básicas não consta dos seus objetivos específicos. Não há no texto legal mencionado qualquer autorização para que a entidade promova a abertura de estabelecimentos destinados a comercialização de produtos.

Dessa forma, vejo que a receita oriunda da venda de cestas básicas e de medicamentos, não está imune e nem isenta da incidência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, pois essa atividade ultrapassa os objetivos sociais do SESI.

Ademais, a rede de estabelecimentos ou lojas destinadas às vendas das sacolas econômicas e dos medicamentos pelo SESI estão franqueadas ao público em geral, sem qualquer distinção, e não só aos trabalhadores da indústria e das atividades assemelhadas, como previsto em seu Regimento." E, ao final de seu voto, conclui: "Não foi autuado (o contribuinte) por lhe faltar requisito ou certificado, mas pela prática de atos mercantis não previstos em seu estatuto" (grifei)

Até este ponto podemos concluir que não há litígio no sentido de reconhecer o SESI como entidade beneficente de assistência social, e nem tampouco de que as regras limitadoras da imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição Federal, devem ser veiculadas em lei complementar.⁸ Assim, o que adiante nos resta analisar é se, efetivamente, a empresa atendeu aos requisitos da lei complementar para fruição daquele instituto tributário, ou exerceu atividade estranha a seus objetivos sociais. Em outras palavras, o que sobeja à análise, é verificar se a recorrente desviou-se ou não do previsto no artigo 14 do Código Tributário Nacional, a lei complementar vigente que restringe o alcance daquela norma imunizadora.

⁸ Posição adotada pelo STF quando do julgamento, pelo Pleno, do pedido de liminar na ADIN 2028-5, em 11/11/1999, Acórdão DJ de 16/06/2000. A certa altura do julgamento o Ministro relator, Dr. Moreira Alves afirma: "A toda evidência, adentrou-se o campo da limitação ao poder de tributar e procedeu-se – ao menos é a conclusão neste primeiro exame – sem observância da norma cogente do inciso II do artigo 146 da Constituição Federal. Cabe à lei complementar regular limitações constitucionais ao poder de tributar. Ainda que se diga da aplicabilidade do Código Tributário apenas aos impostos, tem-se que veio à balha, mediante veículo impróprio, a regência das condições suficientes a ter-se o benefício, considerado o instituto da imunidade e não da isenção, tal como previsto no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal."

Processo nº : 10865.001202/95-79
Acórdão : CSRF/02-02.002

Como deveras apontado nos autos, através do Decreto-lei 9.403, de 25 de junho de 1946, foi atribuída à Confederação Nacional da Indústria criar o Serviço Social da Indústria (SESI), conforme artigo 1º daquele diploma legal, "com a finalidade de estudar, planejar e executar, direta ou indiretamente, medidas que contribuam para o bem estar social dos trabalhadores na indústria e nas atividades assemelhadas, concorrendo para a melhoria do padrão de vida no país e, bem assim, para o aperfeiçoamento moral e cívico e o desenvolvimento do espírito de solidariedade entre as classes".

Por sua vez, o parágrafo primeiro daquela norma dispôs que "na execução dessas finalidades, o Serviço Social da Indústria terá em vista, especificamente, providências no sentido da defesa dos salários – reais do trabalhador (melhoria das condições de habitação, nutrição e higiene), a assistência em relação aos problemas domésticos decorrentes da dificuldade de vida, as pesquisas sociais-econômicas e atividades educacionais e culturais, visando a valorização do homem e os incentivos à atividade produtora".

Já o Decreto nº 57.375, de 2 de dezembro de 1965, que aprovou o Regulamento do SESI, estatuiu em seu Capítulo I, a finalidade e metodologia da referida entidade. O art. 1º desse Regulamento averba que o SESI "tem por escopo estudar, planejar e executar medidas que contribuam, diretamente, para o bem-estar social dos trabalhadores na indústria e nas atividades assemelhadas, concorrendo para a melhoria do padrão de vida no país, e, bem assim, para o aperfeiçoamento moral e cívico, e o desenvolvimento do espírito da solidariedade entre as classes".

E na execução dessas finalidades, consoante parágrafo 1º do referido art. 1º do Regulamento do SESI, este "terá em vista, especialmente, providências no sentido da defesa dos salários reais do trabalhador (melhoria das condições da habitação, nutrição e higiene), a assistência em relação aos problemas domésticos decorrentes das dificuldades de vida, as pesquisas sócio econômicas e atividades educativas e culturais, visando à valorização do homem e aos incentivos à atividade produtora". Por fim, o parágrafo 2º do mesmo artigo, deixa claro a função paraestatal do SESI, quando dispõe que ele "dará desempenho às suas atribuições em cooperação com os serviços afins existentes no Ministério do Trabalho e Previdência Social, fazendo-se a cooperação por intermédio do Gabinete do Ministro da referida Secretaria de Estado".

Por sua feita, o art. 4º do citado Regulamento, aduz sobre as finalidades essenciais do SESI. São elas: "auxiliar o trabalhador da indústria e atividades assemelhadas e resolver os seus problemas básicos de existência (saúde, alimentação, habitação, instrução, trabalho, economia, recreação, convivência social, consciência sócio-política)".

Já nesse ponto, com a devida vênia, dissinto do ilustre Dr. Cartaxo, pois sendo o SESI, embora com personalidade jurídica privada (art. 9º), um órgão vinculado ao Estado atuando em cooperação com o Ministério da Previdência Social, e tendo como finalidade essencial resolver os problemas básicos de existência do trabalhador, estando explicitado, inclusive, que entre eles inclui-se as questões atinentes à saúde e alimentação, não vejo necessidade que o Regulamento da recorrente exaurisse, de forma clausulada, todas as formas pelas quais devesse o ente desenvolver suas atividades de forma a atender seus fins gerais.

E a natureza paraestatal do SESI como ente de cooperação deve ser gizada, pois embora com personalidade privada, sua natureza é bem específica e sua atuação eminentemente voltada ao interesse público. As despesas do SESI são custeadas por contribuições parafiscais (art. 11), sendo sua dívida ativa cobrada judicialmente

Processo nº : 10865.001202/95-79
Acórdão : CSRF/02-02.002

segundo o rito processual dos executivos fiscais (art.11, § 1º), e as ações em que seja autor ou réu correrão no juízo da Fazenda Pública (art.11, § 4º). Demais disso, "o SESI funcionará como órgão consultivo do poder público nos problemas relacionados com o serviço social, em qualquer de seus aspectos e incriminações" (art. 16). Por sua vez, seu Conselho Nacional, órgão normativo de natureza colegiada (art. 19), tem um presidente nomeado pelo Presidente da República (art. 22, a), e, dentre seus membros, um representante do Ministério do Trabalho e Previdência Social (art. 22, e) e um representante das atividades industriais militares designado pelo Chefe do Estado-Maior do Exército (art. 22, g). Por seu turno, compete ao Conselho Nacional submeter ao Tribunal de Contas da União as prestações de contas.

Com efeito, sendo impossível o Estado atuar em todos os segmentos da sociedade, ele permite, com vistas a manutenção da ordem social e atingimento dos objetivos da República Federativa do Brasil (CF, art. 3º), que as entidades beneficentes de assistência social o auxiliem no mister de prestar auxílio aos hipossuficientes, e, para tal, as incentiva com imunidade das contribuições sociais, na medida em que estas, por sua própria ação, contribuem para a ordem social, e, mais especificamente, à assistência social.

Nesse sentido, o mestre Hely Lopes Meirelles, discorrendo sobre os serviços sociais autônomos, como o SESI, SESC, SENAI e SENAC, ensinou que "essas instituições embora oficializadas pelo Estado, não integram a Administração direta nem indireta, mas trabalham ao lado do Estado, sob seu amparo, cooperando nos setores, atividades e serviços que lhe são atribuídos..."⁹. E, a seguir, pontifica que "os serviços sociais autônomos, como entes de cooperação, do gênero paraestatal, vicejam ao lado do Estado e sob seu amparo, mas sem subordinação hierárquica à qualquer autoridade pública, ficando apenas vinculado ao órgão estatal mais relacionado com suas atividades, para fins de controle finalístico e prestação de contas de dinheiros públicos recebidos para sua manutenção".

Dessarte, caracterizada sua natureza paraestatal de índole assistencial, não vejo como sua atividade comercial possa ter qualquer conotação com a norma insculpida no art. 173 da Constituição Federal, a qual se dirige às atividades de empresas públicas e sociedades de economia mista que atuem diretamente no mercado com conotação específica no direito econômico, desta forma, finalisticamente, buscando o lucro. No caso sob apreciação, estamos frente a uma situação específica incontestemente nos autos, vale dizer, uma entidade beneficente de assistência social sem qualquer fim lucrativo. Pode até resultar em lucro determinada operação, embora na hipótese não tenha sido produzida prova nesse sentido, mas este não é seu fim, e, caso haja lucro, este não pode ser distribuído. Todavia, a presunção, não revertida pela fiscalização, é que o resultado de tais vendas são empregados na manutenção da entidade. Face a tais considerações, com a devida vênia, divirjo da Nota COFIS/DINOL 72/2000, de 29/11/2000, aprovada pelo Coordenador-Geral da COFIS, mais especificamente do aposto em seu item 17.

Sem embargo, pela análise da Lei e Regulamento do SESI, que visa, como destacado no texto acima, a melhoria das condições de habitação, nutrição e higiene dos trabalhadores decorrentes da dificuldade de vida, não há como negar sua atividade beneficente de assistência social. Também entendo que ao vender produtos farmacêuticos e alimentos, a entidade está integralmente cumprindo seu mister de elevar o padrão de vida dos trabalhadores em geral, e, portanto, cumprindo com seus objetivos institucionais previstos em regulamento, não estando, em consequência,

⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. "Direito Administrativo Brasileiro", 22ª ed., Malheiros, São Paulo, 1997, p. 339.

Processo nº : 10865.001202/95-79
Acórdão : CSRF/02-02.002

afrontando o disposto no § 2º, do art. 14 do CTN.

E se tais produtos são vendidos ao público em geral e não somente aqueles vinculados ao Sesi, não vejo em que medida tal fato, de per si, possa infirmar a aplicação da imunidade. A meu sentir, pouco importa que sua atividade beneficente se dirija exclusivamente aos trabalhadores da indústria ou seus associados. Ao contrário, é digno de nota que a venda de medicamentos e alimentos atinjam a todos os trabalhadores, melhorando, assim, sua condição de nutrição e higiene, um dos objetivos institucionais do Sesi. O importante, em conclusão, é que ao desempenhar esta função não afronte as condições estabelecidas no art. 14 do CTN. E sobre estas sequer cogitou-se nos autos, pois sua atividade não visa lucro e não há prova de que os recursos advindos de sua atividade comercial não sejam integralmente aplicados no país na manutenção de seus objetivos sociais.

E aqui, para reforçar meu ponto de vista, cabe a transcrição de parte do voto vencido do douto Conselheiro Francisco Maurício Silva no Acórdão nº 203-05.346, julgado em 06/04/1999, quando este salienta que "quando o Sesi vende aqueles sacolões com medicamentos e alimentos não está fugindo de sua finalidade institucional. Ao contrário, está colaborando com o Poder Público no controle de preços, no combate à fome e às doenças, a par de prosseguir no combate à ignorância".

Quanto ao fato de o Sesi estar exercendo atividade comercial, não vejo aí nenhum óbice, desde que essa atividade comercial não destoem de seus objetivos institucionais, atendidos os demais requisitos do art. 14 do CTN. Nesse sentido já houve manifestação do STF em ação onde discutia-se a imunidade de imposto ao Sesc, entidade análoga ao Sesi mas mais voltada à atividade comercial, em que aquele órgão explorava atividade comercial de diversão pública (cinema) mediante cobrança de ingressos aos comerciários (seus filiados) e ao público em geral. O Acórdão¹⁰ ficou assim ementado:

"ISS – SESC – Cinema. Imunidade Tributária (art. 19, III, c, da EC 1/69).

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 de imunidade tributária prevista no art. 19, III, c, da EC 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."

Por pertinente, transcrevo excertos do voto do Ministro Sydney Sanches. Quanto à imunidade ele consigna:

"A Constituição, como diz Pontes de Miranda, 'ligou a imunidade à subjetividade, e não à objetividade' (op. cit. Vol. I, pág. 515). Por isso mesmo que inapreciável a valia ou importância do fim público a que visa a excepcional proteção, ninguém é imune em parte, ou até certo ponto. Ou se é imune ou não se é.

Adiante, em seu voto, o Ministro adentra a questão mais específica do interesse do presente julgado, como, a seguir, constata-se.

"O recorrente (o Sesi) não é empresário.

O recorrente não explora comercialmente os cinemas de sua propriedade, ou, para usar a expressão utilizada pela lei complementar (DL 406), não presta serviço de diversões públicas em caráter empresarial, isto é, com objetivo de auferir lucros para serem distribuídos a seus associados ou administradores. É neste sentido que deve ser interpretado o art. 14, I, do Código Tributário Nacional. A instituição de assistência social não está proibida de obter lucros ou rendimentos que podem ser e são,

Processo nº : 10865.001202/95-79
Acórdão : CSRF/02-02.002

normalmente, indispensáveis a realização dos seus fins. O que elas não podem é distribuir os lucros. Impõe-se-lhes o dever de aplicar os rendimentos na manutenção dos seus objetivos institucionais”.

Em outro subsequente ponto de seu voto, o Ministro refere-se a Parecer do Professor Geraldo Ataliba, em que este respondendo consulta do SESC emitiu aquele. A seguir transcrevo partes do parecer reproduzidas pelo relator no Acórdão que nos interessam no deslinde da lide.

e) o SESC – mais que instituição de assistência social, ex vi legis – é entidade paraestatal, criada para, < ao lado > do Estado, com ele cooperar em funções de utilidade pública;

....

j) não viola a igualdade com as empresas de espetáculo esta atuação do SESC; é que não são iguais; o SESC é instituição sem fins lucrativos, de assistência social e as empresas são sociedades econômicas com puro fito de lucro; além disso, o SESC é entidade paraestatal;”

Por fim, transcrevo o voto vista do Ministro Moreira Alves no mesmo Aresto, que sintetiza meu entendimento. Ele assim manifestou-se:

“Do exame dos autos verifico que, entre os objetivos institucionais do recorrente, se encontram o da execução de medidas que contribuam para o aperfeiçoamento moral e cívico da coletividade através de uma ação educativa, bem como o de realizações educativas e culturais que visem à valorização do homem. Nesse objetivos, enquadra-se, a meu ver, a atividade em causa, que não se limita aos comerciantes e às suas famílias. Por outro, lado, observo que essa atividade não tem intuito lucrativo, uma vez que se destina à manutenção da entidade, e não à sua distribuição para os diretores dela. Ademais, no regulamento dessa entidade figura, entre as rendas que constituem seus recursos, as oriundas de prestação de serviços.

Tenho, assim, que estão preenchidos os requisitos exigidos pelo art. 14 do CTN para que a imunidade de que goza o recorrente abarque a atividade em causa. “.

Nesse sentido, também, recente Acórdão¹¹ do STF, julgado em 29 de março de 2001, assim ementado:

“Imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a preexcluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais.”

O Ministro-relator, Dr. Sepúlveda Pertence, em seu voto, assim delimita o conflito:

“Tudo está em saber se a circunstância de o terreno estar locado a terceiro, que o explora como estacionamento de automóveis, elide a imunidade tributária do patrimônio da entidade de benemerência social (no caso, Província dos Capuchinhos de São Paulo). E, adiante, aduz que “Não obstante, estou em que o entendimento do acórdão (RE 97708 2ª T, 18.05.84) – conforme ao precedente anterior à Constituição – é o que se afina melhor à linha da jurisprudência do Tribunal nos últimos tempos, decisivamente inclinada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar.(grifei).

Em outro ponto de seu voto, citando doutrina, averba que

¹¹ Recurso Extraordinário 237.718-6/SP, D.J. 06/09/2001.

Processo nº : 10865.001202/95-79
Acórdão : CSRF/02-02.002

"A norma constitucional – quando se refere às rendas relacionadas à finalidades essenciais da entidadeatêm-se à destinação das rendas da entidade, e não à natureza destas ...independentemente da natureza da renda, sendo esta destinada ao atendimento da finalidade essencial da entidade, a imunidade deve ser reconhecida.(grifei)

Quero crer que a hipótese da parcialmente transcrita decisão do Egrégio STF é análoga ao caso dos autos, vez que não há provas no sentido de contraditar que o produto das vendas das referidas sacolas não foi revertida ao SESI para atingimento de seus objetivos institucionais. Assim, penso que minhas conclusões vão ao encontro da jurisprudência da Corte Suprema.

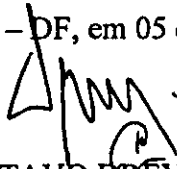
Por oportuno, devo gizar o que já aduzi em julgados na Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. A aplicação da imunidade das entidades de assistência social devem ser analisadas casuisticamente. E nesse sentido a ação fiscal é fundamental, pois somente ela pode proporcionar ao julgador administrativo os meios e provas para que o instituto, que tem os fins públicos mais relevantes, não seja utilizado indevidamente ou de forma fraudulenta. Para tanto, deve o fisco provar que os fins sociais do estatuto da entidade estão em desacordo com a realidade, e que se contrapõem a alguma das condições para fruição da imunidade apostas no artigo 14 do CTN. Até lá, há uma presunção em favor da entidade com base no que dispõe seus objetivos institucionais, e não o contrário, numa generalização sem qualquer conteúdo jurídico.

Ante todo o exposto, reconheço a imunidade do SESI sobre a COFINS com base no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, em relação às vendas de produtos farmacêuticos e cestas de alimentação, cuja receita reverta em prol de suas finalidades, o que não se põe em dúvida, uma vez entender que tais atividades encontram respaldo nas finalidades essenciais do SESI, pois, como dispõe seu regulamento em seu art. 4º, são elas: "auxiliar o trabalhador da indústria e atividades assemelhadas e resolver os seus problemas básicos de existência (saúde, alimentação, habitação, instrução, trabalho, economia, recreação, convivência social, consciência sócio-política)"

Reiterando a minha absoluta sintonia com os fundamentos transcritos, bem como pela decorrente afinidade entre os interessados e em respeito ao posicionamento da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, voto por negar provimento ao especial interposto.

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em 05 de julho de 2005


ROGERIO GUSTAVO DREYER



Processo nº : 10865.001202/95-79
Acórdão : CSRF/02-02.002

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR :

Declaro o meu voto para consignar entendimento no sentido de que a instituição interessada foi criada por força constitucional e declarada de utilidade pública por Decreto presidencial (Decreto 61.843/67).

Assim sendo, desde que sua arrecadação seja integralmente aplicada aos objetivos sociais definidos em seu Regulamento, instituído pelo supramencionado Decreto, não se pode mitigar a imunidade constitucional correspondente, inclusive para suas rendas eventuais, expressamente consignadas no capítulo VIII do seu Regulamento.

A esse tipo de instituição de assistência social, definida em lei e regulamentada pelo próprio Presidente da República, não pode recair qualquer exigência para expedição prévia de certificados de assistência social pelo INSS, pois órgão de hierarquia superior, no cumprimento de suas atribuições constitucionais, assim já a definiu.

Os requisitos para esse tipo de instituição estão previstos em lei especial, diretamente direcionada à própria instituição.

Por mais esse motivo, além dos esposados pelo voto condutor, nego provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 05 de julho de 2005

MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR

