



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 11020.002039/97-09  
Recurso nº : 203-109107  
Matéria : COFINS  
Recorrente : SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA -SESI  
Recorrida : TERCEIRA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Interessada : FAZENDA NACIONAL  
Sessão de : 28 de janeiro de 2003  
Acórdão nº : CSRF/02-01.273

**COFINS - IMUNIDADE –SESI** - A venda de medicamentos e de cestas básicas de alimentação estão, o Regulamento do Sesi (ente paraestatal criado pelo Decreto-lei 9.403/46, sendo seu regulamento veiculado pelo Decreto 57.375/1965), dentre seus objetivos institucionais, desde que a receita de tais vendas seja aplicada integralmente em seus objetivos sociais, o que, de acordo com os autos, é inconteste. Demais disso, não provando o Fisco que as demais prescrições do art. 14 do CTN foram desatendidas, o recurso é de ser provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso voluntário interposto pelo SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA –SESI.

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Josefa Maria Coelho Marques e Otacílio Dantas Cartaxo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 17 OUT 2003

Processo nº : 11020.002039/97-09  
Acórdão nº : CSRF/02-01.273

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES; ROGÉRIO GUSTAVO DREYER e FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA.

Processo nº : 11020.002039/97-09  
Acórdão nº : CSRF/02-01.273

Recurso nº : 203-109107 (RD/203-0.268)  
Recorrente : SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA - SESI  
Interessada : FAZENDA NACIONAL

## RELATÓRIO

O auto de infração objeto do presente processo refere-se à exigência de crédito tributário decorrente da falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, no percentual de 2% sobre as vendas efetuadas pela fiscalizada no período de 30/09/96 a 30/06/97, resultando no montante de R\$ 85.327,68, já incluídos nesse valor os juros e a multa de ofício (fls. 01/06).

Segundo o Fisco, a descaracterização da forma de tributação estabelecida pela contribuinte justifica-se pela prática de atividade mercantil, desvinculada de seus objetivos assistenciais. Considerando que a imunidade tributária da autuada cinge-se tão-somente ao patrimônio, renda e serviços auferidos e prestados dentro do contexto de sua função social e que os atos de comércio exercidos sistematicamente em estabelecimentos abertos ao público não estão abrigados por esta imunidade, entende a fiscalização ser devido o recolhimento da COFINS nos mesmos moldes das demais pessoas jurídicas de direito privado que exerçam atividade comercial (fls. 08/11).

Na peça impugnatória, a interessada alega em síntese que, em se tratando de entidade com objetivos assistenciais e educacionais, o SESI goza de imunidade quanto aos tributos de qualquer natureza (fls. 61/72).

A decisão proferida em primeira instância julgou procedente a ação fiscal, tendo em vista que (fls. 41/55):

- a) o comando constitucional disposto no artigo 150, inciso IV, alínea “c”, referente à imunidade tributária das entidades com função social, trata especificamente dos impostos relativos ao patrimônio, renda ou serviços das instituições educacionais e assistenciais, não alcançando, porém, as contribuições sociais previstas no artigo 195, as quais são regidas em matéria de imunidade ou isenção pelo seu parágrafo 7º;
- b) o parágrafo 2º do artigo 14 do CTN restringe o alcance da imunidade tributária em causa aos serviços diretamente relacionados com os

objetivos sociais constantes dos estatutos ou atos constitutivos das entidades. No Decreto nº 57.375/65, que aprovou o regulamento do Serviço Social da Indústria, nos termos do Decreto-Lei nº 9.403/46, não há previsão para que o SESI promova a abertura de filiais para o comércio de produtos, ainda que remédios e cestas básicas. Deste modo, verifica-se, pois, que o exercício das atividades econômicas tributáveis está fora do enquadramento dos objetivos da instituição;

- c) sobre a matéria, invoca manifestações da Coordenação do Sistema de Tributação, quais sejam: Pareceres CST/SIPR nºs 1624/90 e 122/89. Reporta-se, ainda, ao Parecer Normativo nº 5/92 - juntado por cópia às fls. 56 -, no qual se estabelece que, quando entidades associativas nos mesmos moldes da autuada auferirem receitas decorrentes da venda de mercadorias, haverá incidência de COFINS à alíquota de 2%, posto que aquelas entidades não estão isentas da contribuição;
- d) o artigo 55 da Lei nº 8.212/91 disciplina a isenção das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 também deste diploma legal, que incluía o FINSOCIAL, mas não a COFINS - instituída em lei posterior. Mesmo que coubesse a extensão daquele comando legal considerando-se a sucessão natural desta contribuição com relação àquela (Finsocial), não haveria como enquadrar atividades não discriminadas entre aquelas próprias relacionadas no estatuto da instituição. Cautela, inclusive, referida no parágrafo 2º do artigo 55, que veda a extensão da isenção a outras pessoas jurídicas ou entidades mantidas pelas instituições beneficentes;
- e) em se tratando de contribuição social cujo recolhimento se dá de modo descentralizado, por estabelecimento, e sendo as filiais exclusivamente empreendimentos comerciais, em função da própria organização que o SESI lhes deu, é devido o lançamento de cada estabelecimento, sem prejuízo de eventual sanção e cobrança de outros impostos da matriz, no Rio de Janeiro, a qual depende de averiguação das condições de suspensibilidade daquela condição em processo próprio, nos termos do artigo 32 da Lei nº 9.430/96.

No Recurso Voluntário interposto contra a decisão da DRJ/Porto Alegre, a contribuinte reitera os argumentos trazidos por ocasião da defesa inicial. Invoca em seu favor o disposto na Lei Complementar nº 70/91, para sustentar que o SESI não perdeu sua condição de entidade de assistência social em virtude das atividades mercantis praticadas. Deste modo, julga ainda ter direito à imunidade tributária questionada nos autos (fls. 131/137).

Em sessão plenária de 02/03/99, a Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes negou provimento ao recurso voluntário, mediante o Acórdão nº 203-05.260, proferido pelo voto de qualidade nos termos da ementa de fls. 146 que se transcreve:

**“COFINS - Entidades criadas pelo Estado no interesse da coletividade que exploram atividade empresarial submetem-se às normas civis, comerciais e tributárias, aplicáveis às empresas privadas. Recurso negado.”**

Processo nº : 11020.002039/97-09  
Acórdão nº : CSRF/02-01.273

Contra a decisão consubstanciada no julgado em epígrafe, recorre o sujeito passivo à Câmara Superior de Recursos Fiscais, alegando interpretação divergente da legislação tributária (fls. 157/185). Indica como paradigma o Acórdão nº 202-10.115, que deu provimento a recurso voluntário da mesma contribuinte (SESI - Serviço Social da Indústria), ora recorrente, conforme se verifica da ementa de fls. 171:

**“COFINS - IMUNIDADE DE ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - ART. 195, parágrafo 7º, CF/88 - A própria lei que previu a instituição do SESI o caracterizou como instituição de educação e assistência social, de acordo com o que preceitua a Constituição. Improcedente a exigência da contribuição, tendo em vista que a Lei Complementar nº 70/91, com base na norma constitucional, reitera a imunidade dessas entidades (Art. 6º, inciso III, Lei nº 70/91). Recurso provido.”**

A matéria a qual se recorre - ao amparo do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, previsto na Portaria MF nº 55/98 - cinge-se, pois, à questão do alcance da imunidade tributária relativa à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social em se tratando de entidade de objetivos assistenciais e educacionais.

Pelo Despacho de fls. 192, a Presidência da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes recebeu o recurso especial interposto pelo sujeito passivo, vez que devidamente revestido dos requisitos de admissibilidade exigidos pela Portaria MF nº 55/98.

Em tempo hábil, posiciona-se o Procurador da Fazenda Nacional pela manutenção da decisão consubstanciada no acórdão recorrido, que bem interpretou e aplicou a lei à matéria questionada nos autos (fls. 194/199). Em síntese, reporta-se à fundamentação da decisão de primeiro grau, aduzindo, ainda, que não se trata de negar a imunidade que constitucionalmente cabe ao SESI, mas, tão-somente, de conter as exorbitâncias dos procedimentos que ilegalmente a instituição pratica, ou seja, o comércio permanente de produtos sem o devido recolhimento da contribuição social em causa. Ressalta, ainda, como requisito essencial para observância da imunidade - nos termos do artigo 55 da Lei nº 8.212/91 - o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos (fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social) cujo porte a entidade que se pretende imune não possui.

É o relatório.

## **VOTO VENCIDO**

### **DO CONSELHEIRO HENRIQUE PINHEIRO TORRES - RELATOR**

No presente processo discute-se o lançamento de ofício relativo à Contribuição para a Seguridade Social – Cofins incidente, no dizer da Fiscalização, sobre atividade mercantil do ramo Farmácia e de supermercado (Postos de Vendas de sacolas econômicas) desenvolvida por entidade de assistência social, *in casu*, o Serviço Social da Indústria - SESI.

A matéria em questão é por demais debatida na instância administrativa, sendo que, dependendo da composição do colegiado, ora prevalece o entendimento da Receita Federal, ora a dos contribuintes.

A meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela em que as entidades como o SESI, criadas por lei, no interesse da coletividade, gozam de regalias fiscais no tocante ao exercício de suas atividades fins, e submetem-se, por força do § 1º do art. 173 da Constituição Federal de 1988, as normas civis, comerciais e tributárias, dispensadas às demais empresas quando exploram atividades mercantis alheias aos seus objetivos estatutários. Do contrário, estar-se-ia infringindo, primeiramente, o princípio da isonomia, já que, em relação às atividades mercantis praticadas pela entidade de assistência social, na essência, em nada difere das exercidas pelas demais empresas de direito privado. Assim, nesse particular, tanto as entidades sociais quanto às demais empresas estão na mesma situação – pois exercem atividades de igual natureza jurídica, não podendo o Estado dispensar a uma delas tratamento diferenciado do da outra, sob pena de estar vulnerando o mandamento constitucional de não tratar desigualmente os iguais. Em segundo lugar, nem mesmo as empresas públicas e as de economia mistas que explorem atividades econômica podem gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado. Tal vedação visa proteger a iniciativa privada, evitando que o setor público, por meio de privilégios fiscais, desequilibre a concorrência.

Ora, se às empresas públicas e às sociedades de economia mista, em suas atividades econômicas, é vedado ao Estado conceder regalias fiscais não extensível às empresas privadas (§ 2º do art. 173 da Constituição Federal de 1988), como então entender que o SESI, com personalidade jurídica de direito privado, em relação às atividades mercantis

Processo nº : 11020.002039/97-09  
Acórdão nº : CSRF/02-01.273

alheias aos seus objetivos sociais, isto é, atividades empresariais normais não voltadas para sua finalidade precípua (assistência social), goza de privilégio tributário vedado a todas as outras pessoas jurídicas? A meu ver, a reclamante só faz jus ao favor fiscal pretendido quando no exercício das atividades ligadas diretamente ao fim para que foi criada. Nos demais casos, o tratamento tributário deve ser o mesmo dispensado às demais empresas.

O Entendimento aqui expendido encontra ressonância na jurisprudência do deste colegiado, como são exemplos os Acórdãos nº s CSRF/02-0.862, 02-0.864, 02-0.865, 02-0.866, 02-0.875, 02-0.878 e 02-0.883.

Além dos acórdãos retromencionados, merece ser destacado o voto proferido pela Conselheira Josefa Maria Coelho Marques, no julgamento do recurso de divergência nº 203-0.269, processo nº 11020.002028/97-84, onde questão idêntica a aqui discutida foi muito bem enfrentada, inclusive com arrimo em farta jurisprudência pretoriana. Assim, peço licença a meus pares para transcrever excerto do citado voto.

“a assistência social tem por finalidade prover à pessoa carente os mínimos sociais, dentro dos objetivos traçados pela Constituição da República (art. 203), fora desses objetivos não temos atividade de assistência social.

O benefício do § 7º do art. 195 da Constituição é restrito às entidades beneficentes de assistência social, e tão somente. A interpretação desse dispositivo não pode ser elástica, pois, se assim ocorrer, será a sociedade, como um todo, que arcará com ônus dessa dispensa.

A Constituição estabeleceu que só tem direito à isenção as entidades beneficentes de assistência social. Isso quer dizer que a isenção deixou de estar ligada à **filantropia** para ligar-se “à **assistência social**”, por outras palavras, deixou de referir-se ao gênero para limitar-se a uma das suas espécies.

O professor Celso Barroso Leite, especialista em Previdência Social, assim se manifestou:

*“Repetindo, não tem sentido discutir a autenticidade ou não da albergada natureza filantrópica da entidade; só tem direito à isenção a entidade beneficente de assistência social. Em outros termos, não basta a entidade dizer-se filantrópica e praticar alguma assistência social, quase sempre apenas como um truque para obter a isenção; é preciso ser, realmente de assistência social”. (Revista da Previdência Social, RPS 218, págs. 11/12, janeiro de 1999. São Paulo/SP)*

Processo nº : 11020.002039/97-09  
Acórdão nº : CSRF/02-01.273

O Estado quer dar a isenção às **entidades beneficentes de assistência social**, só que para isso deve a entidade comprovar **o exercício dessa atividade voltada para a população necessitada**.

O fato de a entidade ser simplesmente filantrópica não é condição única para o benefício fiscal. Tem que ser filantrópica e de assistência social beneficente que atenda os objetivos estabelecidos pelo art. 203 da Constituição Federal.

**Aplicabilidade do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.**

Sobre as disposições do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, costuma-se argumentar que:

1º) sendo a imunidade uma limitação ao poder de tributar, a lei a que faz menção a parte final do art. 195, isto é, a que pode estabelecer exigências para o gozo do benefício, há que ser a lei complementar, por força do que estabelece o art. 145 da Constituição Federal, *verbis*:

*“Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*(...)*

*II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.”*

2º) se fosse o constituinte deixar a critério do Poder Tributante a fixação de requisitos necessários para o gozo da imunidade, à evidência, poderia ele criar tal nível de obstáculos, que viria frustrar a finalidade para a qual a imunidade foi inserida na lei maior.

3º) à falta de lei complementar específica para disciplinar as condições a serem preenchidas pelas entidades beneficentes de assistência social, para fazerem jus ao benefício do § 7º do art. 195, o Egrégio Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RMS 22.192-9-DF reconheceu que, prestantes eram as mesmas condições previstas nos arts. 9º e 14 do CTN para o gozo da imunidade de impostos de que trata o art. 150, VI, “c” da Constituição, por serem tais condições compatíveis com a finalidade para a qual ambas as desonerações foram concebidas pelo legislador supremo.

Ponto que merece destaque e que afasta de pronto as alegações de vício formal, é a diferenciação existente no texto constitucional quando da exigência de Lei Complementar, ou melhor, quando o legislador constituinte exige norma complementar, esse o faz expressamente, o que não ocorreu com o § 7º do art. 195 da Constituição, que faz referências apenas a LEI em sentido estrito.

Nesse sentido, é o entendimento pacífico do Supremo Tribunal Federal nos termos dos acórdãos abaixo indicados:

*“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. DECRETO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO E*

*INADEQUAÇÃO DA VIA LEGISLATIVA. EXIGÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. ALEGAÇÕES IMPROCEDENTES.*

*1 – A lei que estabelece condições e limites para a majoração da alíquota do imposto de importação, a que se refere o artigo 153, § 1º, da Constituição Federal, é a ordinária. A lei complementar somente é exigível quando a própria Constituição expressamente assim determina. Aplicabilidade da Lei nº 3.244/57 e suas alterações posteriores.*

*2 – Decreto. Majoração de alíquotas do imposto de importação. Motivação no seu bojo. Exigibilidade. Alegação insubsistente. A motivação do decreto que alterou as alíquotas encontra-se no procedimento administrativo de sua formação e não no diploma legal.*

*3 – Majoração de alíquota. Inaplicabilidade sobre os bens descritos na guia de importação. Improcedência. A vigência da norma legal que alterou a alíquota do imposto de importação é anterior à ocorrência do fato gerador, que se realizou com a entrada da mercadoria no território nacional.*

*Agravo Regimental não provido. (AGRRE – 219874/CE; 2ª Turma; Ministro MAURÍCIO CORREA, DJ de 4/6/99)*

*Ementa – Adin – Lei nº 8.443/92 – Ministério Público da União – Taxatividade do rol inscrito no art. 128, I da Constituição – Vinculação administrativa a corte de contas – competência do TCU para fazer instaurar o processo legislativo concernente a estruturação orgânica do Ministério Público que perante ele atua (CF art. 73, caput, in fine) – Matéria sujeita ao domínio normativo de legislação ordinária – Enumeração exaustiva das hipóteses constitucionais de regramento mediante lei complementar – inteligência da norma inscrita no art. 130 da constituição – Ação Direta Improcedente*

*(...)*

*Só cabe lei complementar, no sistema de direito positivo brasileiro, quando formalmente reclamada a sua edição por norma constitucional explícita.*  
*(grifei)*

*A especificidade do Ministério Público que atua perante o TCU, e cuja existência se projeta num domínio institucional absolutamente diverso daquele em que se insere o Ministério Público da União, faz com que a regulamentação de sua organização, a discriminação de suas atribuições e a definição de seu estatuto sejam passíveis de veiculação mediante simples lei ordinária, eis que a edição de lei complementar é reclamada, no que concerne ao Parquet, tão-somente para a disciplinação normativa do Ministério Público Comum (CF, art. 128, § 5). (ADIN Nº 789/DF, Relator Ministro Celso de Mello, DJ de 19/12/1994, pág. 35/80)*

Ainda em relação à inconstitucionalidade formal, cabe referir o Mandado de Injunção nº 232/RJ em que se pleiteava a declaração de mora do Congresso Nacional em face da não regulamentação do § 7º, do art. 195 da Constituição, cuja ementa é a seguinte:

*Ementa: Mandado de Injunção. – Legitimidade ativa da requerente para impetrar mandado de injunção por falta de regulamentação do disposto no*

*par. 7. do artigo 195 da Constituição Federal. – Ocorrência, no caso, em face do disposto no artigo 59 do ADCT, de mora, por parte do Congresso, na regulamentação daquele preceito constitucional. Mandado de injunção conhecido, em parte, e, nessa parte, deferido para declarar-se o estado de mora em que se encontra o Congresso Nacional, a fim de que, no prazo de seis meses, adote ele as providências legislativas que se impõem para o cumprimento da obrigação de legislar decorrente do artigo 195, par. 7, da Constituição, sob pena de, vencido esse prazo sem que essa obrigação se cumpra, passar o requerente a gozar da imunidade requerida.”*

Nesse julgamento, onde foi relator o Ministro Moreira Alves, foi afastada qualquer hipótese de exigência de Lei Complementar, ante a necessidade, para o caso, de Lei Ordinária, bem como, afastada de plano a utilização do art. 14 do Código Tributário Nacional, mesmo que por empréstimo, para estabelecer os requisitos para o gozo da “isenção” do § 7º do art. 195 da Carta Política de 1988.

Eis partes do voto proferido pelo Ministro Moreira Alves:

*“(…)*

*Sucede, porém, que, no caso, o parágrafo 7º do artigo 195 não concedeu o direito de imunidade às entidades beneficentes de assistência social, direito esse que apenas não pudesse se exercido por falta de regulamentação, mas somente lhes outorgou as expectativas de, se virem a atender as exigências a ser estabelecidas em lei, verão nascer para si, o direito em causa. O que implica dizer que esse direito não nasce apenas do preenchimento da hipótese de incidência contida na norma constitucional, mas depende ainda, das exigências fixadas pela lei ordinária, como resulta claramente do disposto no referido parágrafo 7º.*

*(…)*

*No caso, em face dos votos divergentes, ou se aplica a norma do Código Tributário Nacional por estar ela em vigor e, conseqüentemente, não há a omissão que dá margem ao mandado de injunção, ou se está legislando, sem que a constituição tenha dado ao Poder Judiciário competência essa que, no Estado democrático, é dos Poderes Políticos – o Legislativo e o Executivo -, que recebem seus mandatos pelo voto popular. A esse respeito, já me manifestei longamente no voto que proferi em questão de ordem no Mandado de Injunção nº 107, voto esse que foi acompanhado pela unanimidade da Corte, naquela ocasião. (grifei)*

*(…)*

*A solução que dou, neste caso concreto – o de marcar prazo para que o Congresso supra sua omissão inconstitucional, sob pena de, não o fazendo, o requerente tenha reconhecido a imunidade a que alude o § 7º do artigo 195 da Constituição sem as restrições que a lei futura poderá estabelecer -, está dentro da linha de orientação tomada na referida questão de ordem pois se trata de reconhecimento que não envolve a atuação legislativa.”*



(..)No referido Mandado de Injunção nº 232 assim se manifestou o Ministro Sepúlveda Pertence:

*“Senhor Presidente, acompanhei, com a maior atenção, o voto hoje proferido pelo eminente Ministro Célio Borja, de acentuada perspectiva kelsiana, que muito me agradou.*

*Mas não consegui, a partir das premissas estabelecidas na jurisprudência do Tribunal, fugir ao dilema que, a certa altura do debate, S. Exa. mesmo, o Ministro Célio Borja, confessou se lhe ter colocado. O primeiro termo desse dilema, que me pareceu muito adequado ao voto de S. Exa., era, simplesmente, o de que, a partir da existência de uma lei, claramente recebida pela ordem constitucional vigente, para disciplinar a imunidade tributária de impostos (também está sujeita, pelo art. 150, § 4º, “c”, ao atendimento aos requisitos da lei para a caracterização das instituições de assistência social sem fins lucrativos, S. Exa. aplicou os mesmos critérios nela estabelecidos ao caso do art. 195, § 7º, que não é, em substância, mais do que uma extensão ao caso específico da imunidade aos impostos “stricto sensu” à figura tributária da contribuição previdenciária do empregador. Ora, isso é integração por analogia. (grifei)*

*Por isso, como antecipei, se o voto de S. Exa. tivesse sido posto quando examinávamos o cabimento deste mandado de injunção, ele me tivesse levado a acompanhar, por este fundamento, aqueles que dele não conheciam por entender que, mediante processo de integração analógica, se poderia transplantar aqueles requisitos de identificação da instituição de assistência social sem fins lucrativos beneficiada no art. 150 à instituição de beneficência referida no art. 195, § 7º da Constituição. (grifei)*

*Mas a matéria foi superada; o Tribunal discutiu expressamente o problema e conheceu do mandado de injunção. Com isso, afirmou a exigência, para viabilizar aquele direito incompleto, aquele direito obstado, aquele direito paralisado, do art. 195, § 7º, de uma complementação legislativa. A partir daí, já não podendo entender o caso como de integração analógica, não posso fugir à outra conclusão: estabeleceu-se norma, embora individual, para o caso concreto. E esta é a corrente sustentada pelos eminentes Ministros Marco Aurélio e Carlos Veloso, mas à qual tem sido infenso o Tribunal.*

*Fico, pois, com a convicção que formara quando do início do julgamento, que leva à solução do eminente Ministro Moreira Alves, e que revela, mais uma vez, as potencialidades da formulação ortodoxa, que se fixou no Mandado de Injunção 107, ou seja: sempre que o caso permitir, inserir, no mandado de injunção, uma cominação, com o sentido cautelar ou compulsivo e levar à agilização do processo legislativo de complementação da norma constitucional, sem, no entanto, se substituir definitivamente o Tribunal ao legislador.*

*Com essa breves explicações de homenagem aos três votos em sentido contrário, peço vênica para acompanhar, no caso, a solução do eminente relator.*

Após essa manifestação, votou o Ministro Octavio Gallotti, *in verbis*:

*“Sr. Presidente, dispõe a Constituição Federal no inciso LXXI do art. 5º:*

Processo nº : 11020.002039/97-09  
Acórdão nº : CSRF/02-01.273

*'Conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania'.*

*Cumpre distinguir entre aquilo que consiste em falta de norma regulamentadora que torne inviável o exercício dos direitos e liberdade, de um lado, e, de outro lado, a simples lacuna do ordenamento jurídico, que pode ser suprida, objetivamente, pelo Juiz, de acordo com o art. 126 do Código de Processo Civil, nestes termos:*

*'O juiz não se exime de sentenciar ou despachar alegando lacuna ou obscuridade da lei. No julgamento da lide caber-lhe-á aplicar as normas legais; não as havendo, recorrerá à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de direito.'*

*No caso em apreciação, Sr. Presidente, penso que o que ocorre é, verdadeiramente, a falta de norma regulamentadora e não a simples lacuna que torne possível o emprego da analogia. Por isso, estou acompanhando o voto do eminente Ministro MOREIRA ALVES, que abre, ao Poder Legislativo, o ensejo de suprir a falta de norma regulamentadora, em determinado prazo, editando a lei necessária. (grifei)*

*Se estivesse convencido de que houvesse simplesmente uma lacuna, suprível por meio da analogia, segundo o critério objetivo do magistrado, sem depender do critério subjetivo do legislador, penso que seria, então, forçado a admitir que o caso não seria de mandado de injunção e sim de mandado de segurança ou outro instrumento processual, que não o mandado de injunção. (grifei)*

*Peço vênia, por isso, aos eminentes Ministros que dele divergiram, para deferir o Mandado de Injunção nos termos, em que o faz o eminente Ministro-Relator."*

Assim, no julgamento do Mandado de Injunção nº 232/RJ os senhores Ministros concluem, expressamente, pela necessidade de norma ordinária para disciplinar as exigências para concessão da imunidade estabelecida no § 7º, do art. 195, da Constituição. **O Plenário do Supremo Tribunal Federal, não admitiu nem a utilização por empréstimo do CTN**, julgando procedente o mandado de injunção para declarar o Congresso Nacional em mora, nos termos da ementa já transcrita.

A afirmação de que no RMS nº 22.292-9-DF, em que foi Relator o Ministro Celso de Mello, teria reconhecido que o direito à imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição, está sujeito aos arts. 9º e 14 do CTN, é infundada. O objeto do RMS nº 22.192, versava tão-somente, sobre os efeitos e prolongamento da isenção, com fulcro na Lei nº 3.577, de 1959, e no Decreto-lei nº 1.572, de 1977. Em momento algum reconheceu a necessidade de exigência de Lei Complementar para regular a matéria.

//

Durante o voto do Ministro Celso de Mello foi abordada a continuidade do benefício fiscal na atual Constituição, presente no § 7º do art. 195, mas, em todo momento se faz referência a Lei em sentido estrito e não a Lei Complementar, como também aos beneficiários da isenção, ou seja, as entidades beneficentes de assistência social, nesse sentido, é o teor da própria 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 beneficente 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 beneficentes 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 beneficentes 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 função de exegese que claramente distorce a teleologia de prerrogativa fundamental em referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo.”(grifei)*

Transcrevo abaixo, parte do voto do Ministro Celso de Mello, onde reconhece a necessidade do atendimento das exigências da Lei Ordinária para fins de concessão do direito à “isenção” da cota patronal:

*“Impende enfatizar, neste ponto, um aspecto da mais alta relevância. Mais importante do que a própria discussão sobre o alcance da norma inscrita em simples ato de caráter infraconstitucional editado pelo Poder Público (DL nº 1.572/77, art. 1º, § 1º), revela-se a análise da cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta da República, que outorga a entidades beneficentes de assistência social – desde que atendam às exigências estabelecidas em lei – o benefício extraordinário da imunidade subjetiva referente às contribuições pertinentes à seguridade social.*

*Com a superveniência da Constituição Federal de 1988, outorgou-se às entidades beneficentes de assistência social, em norma definidora de típica hipótese de imunidade, uma expressiva garantia de índole tributária em favor dessas instituições civis.*

*A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política – não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para seguridade social -, contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei (ROQUE ANTONIO CARRAZZA, Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 171-175, 1995, Malheiros; SACHA CALMON NAVARRO COELHO, Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário, p. 41/42, item nº 22, 4. ed., 1992, Forense; WAGNER BALELA, Seguridade Social na Constituição de 1988, p. 71, 1989, RT, v.g.).*

*Convém salientar que esse magistério doutrinário reflete-se na própria jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, que já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política, a existência de uma típica garantia de imunidade estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social (RTJ 137/965, Rel. Min. MOREIRA ALVES).*

*O fato irrecusável é que a norma constitucional em questão, em tema de tributação concernente às contribuições destinadas à seguridade social, reveste-se de eficácia subordinante de toda a atividade estatal, vinculando não só os atos de produção normativa, mas também condicionando as próprias deliberações administrativas do Poder Público, em ordem a pré excluir a possibilidade de imposição estatal dessa particular modalidade de exação tributária.*

*Esse privilégio de ordem constitucional justifica-se, plenamente, pelo elevado interesse de natureza pública que qualifica os relevantes serviços prestados à coletividade pelas entidades beneficentes de assistência social (MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, Comentários à Constituição Brasileira de 1988, vol. 4/54, 1995, Saraiva).*

*A análise da norma inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição permite concluir que a garantia constitucional da imunidade pertinente à contribuição para a seguridade social só pode validamente sofrer limitações normativas, quando definidas estas em sede legal, como requisitos necessários ao gozo da especial prerrogativa de caráter jurídico-financeiro em questão.*” RMS n- 22.292/9-DF, DJ DE 12.12.96, Relator Ministro Celso de Mello.(grifei)

Esse tema, mais uma vez foi objeto de exame pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento cautelar da ADI 2028, Relator Ministro MOREIRA ALVES, citada no voto do ilustre Conselheiro Jorge Freire, cuja ementa é a seguinte:

*EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei nº 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei nº 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. (grifei)

- 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. (grifei) ADIMC 2028, Ministro Relator Moreira Alves.

A aplicabilidade do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, como regulamento do § 7º, do art. 195, da Constituição tem sido admitida pelo Supremo Tribunal Federal, como se pode ver das ementas a seguir:

#### RECURSO EXTRAORDINÁRIO 14715/PE:

*“Imunidade Tributária. Contribuições para o financiamento da seguridade social. Sua natureza jurídica*

*– Sendo as contribuições para o Finsocial modalidade de tributo que não se enquadra na de imposto, segundo o entendimento desta Corte face do sistema tributário da atual Constituição, não estão elas abrangidas pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “d”, dessa Carta Magna, porquanto tal imunidade só diz respeito a impostos. Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido.”* (RE-141715/PE, Julgado em 18/04/1995, Relator Ministro Moreira Alves, DJ 25/08/1995)

#### EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA 5690/DF

*“MANDADO DE SEGURANÇA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.*

*1. Embargos de declaração acolhidos para expressar entendimento, face omissão no acórdão a respeito, de ser sem qualquer relevância jurídica para o julgamento da presente lide o fato do IBEU, do Ceará, entidade não integrante da presente relação jurídico-processual, ter obtido o Certificado de entidade de Fins Filantrópicos, expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social.*

*2. O debate posto no âmbito do Mandado de Segurança em exame circunscreve-se ao exame de se definir se a impetrante tem direito líquido e certo à pretensão posta em juízo.*

*3. Prevalência, no caso, do julgado consubstanciado na ementa de fls. 117:*

*‘ADMINISTRATIVO. TRIBUTÁRIO. CENTRO CULTURAL BRASIL-EEUU DE CURITIBA. CERTIFICADO DE ENTIDADE DE FINS FILANTRÓPICOS.*

*1 - Só faz jus ao Certificado de Fins Filantrópicos, documento hábil a gerar isenção (sic) da contribuição social patronal prevista no inciso II, do art.*

*55, da Lei nº 8.212/91, em cumprimento ao art. 195, § 7º, da CF, entidade que comprove:*

- a) que exerce atividade sem fins lucrativos, o que podia ser feito com apresentação do seu balanço;*
- b) que tem por finalidade essencial promover a integração de pessoas ao mercado de trabalho, capacitando-os com uma profissão específica;*
- c) que, por um conjunto integrado de ações, provê os mínimos sociais necessitados pela cidadania, garantido-lhes o atendimento às necessidades básicas, conforme exigência da Lei nº 8.742, de 7.12.93, art. 1º;*
- d) que atua com missões voltadas exclusivamente aos mais necessitados.*

*2 – Impetrante que tem como objetivo fundamental, conforme expressa com muita clareza artigo dos seus estatutos, o de promover o ensino da língua inglesa.*

*3 – Ausência de prova do exercício de atividades filantrópicas.*

*4 – Registro nos Estatutos da entidade de finalidades a serem alcançadas, com a sua atuação, que descaracteriza por inteiro a possibilidade de ser considerada como essencialmente filantrópica.*

*5 – Sociedade Civil mantida por sócios-contribuintes e sem ter a atividade filantrópica como seu principal objetivo. Inexistência, aliás, de prova de qualquer ação social de tal característica.*

*6 – Segurança denegada.'*

*4. Embargos acolhidos. Manutenção dos fundamentos e conclusão do acórdão principal." (EDEDMS 5690/DF (1998/0014987-2), Decisão em 06/12/1999, Relator Ministro José Delgado, DJ 28/02/2000)*

MANDADO DE INJUNÇÃO Nº 605/RJ:

*MANDADO DE INJUNÇÃO. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ART. 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI Nº 9.732/98.*

*Não cabe mandado de injunção para tornar efetivo o exercício da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Carta Magna, com alegação de falta de norma regulamentadora do dispositivo, decorrente de suposta inconstitucionalidade formal da legislação ordinária que disciplinou a matéria. Impetrante carecedora da ação. (MI-605/RJ, Julgamento em 30/08/2001 – Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 28/09/2001)*

O Senhor Ministro Ilmar Galvão, assim se manifestou em seu Voto no Mandado de Injunção nº 605/RJ:

*"Dispõe o § 7º do artigo 195 da Constituição Federal:*

*'§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.'*

*Por sua vez, o art. 55 da Lei nº 8.212/91, alterado pela Lei nº 9.732/98, tem a seguinte redação:*

*'Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:*

*I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;*

*II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;*

*III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente, a pessoas carentes, em especial a criança, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;*

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

*V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente, ao Órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.'*

*Entende a impetrante que a referida lei, por ser ordinária, não poderia 'regular o gozo de IMUNIDADES, que, devido ao direito subjetivo constituído, são limitações constitucionais ao poder de tributar', a serem disciplinadas, no caso, por lei complementar, cuja inexistência justificaria, no seu entender, o exercício do benefício constitucional.*

*O Supremo Tribunal Federal já teve oportunidade de apreciar a questão no julgamento do Mandado de Injunção nº 609, relatado pelo Ministro Octavio Gallotti, e objeto de agravo regimental, assim ementado:*

*'Isenção de contribuição das entidades beneficentes de assistência social para a seguridade social (art. 195, § 7º, da Constituição).*

*Inadmissibilidade do mandado de injunção para tornar viável o exercício desse direito, por não se tratar da falta de norma regulamentadora, mas da argüição de inconstitucionalidade de normas já existentes, causa de pedir incompatível com o uso do instrumento processual previsto no art. 5º, LXXI, da Constituição.'*

*Destaca-se do voto do eminente Relator a seguinte passagem, que se aplica integralmente à hipótese dos autos:*

*'(...)*

*Na suposta inconstitucionalidade de norma regulamentadora e não na sua falta – como exige a Constituição (art. 5º, LXXI) – reside a causa de pedir da presente ação, de todo incompatível com o pressuposto processual de admissibilidade do mandado de injunção.*

*'(...)'*

*Esse entendimento foi mantido no julgamento do Mandado de Injunção nº 608, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, mesmo depois de a Corte deferir medida*

Processo nº : 11020.002039/97-09  
Acórdão nº : CSRF/02-01.273

*cautelar, na ADI nº 2.028, para suspender provisoriamente a eficácia de parte das disposições legais questionadas pela requerente.*

*Ante o exposto, meu voto julga a impetrante carecedora da ação.”*

Assim, reitero que **com a edição da Lei nº 8.212**, de 24 de julho de 1991, **regulamentou-se a imunidade das entidades beneficentes de assistência social** quanto ao pagamento das contribuições sociais para a seguridade, **afastando**, nesse momento, **qualquer hipótese de aplicação do CTN**, mesmo que por empréstimo.

#### **Registro no Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS**

Como já visto a Lei nº 8.212, de 1991, no seu art. 55, estabeleceu requisitos para a concessão da “isenção” das contribuições sociais, exigindo, dentre outros, que: “seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal; e, seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecidos pelo Conselho Nacional de Serviço Social.

Tal exigência em razão das alterações promovidas pela Lei nº 9.732/1998, tem a seguinte redação:

*I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;*

*II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;*

A concessão do Registro e Certificado exigido no inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, foi regulamentada pelo Decreto nº 752, de 16 de fevereiro de 1993, o qual foi revogado pelo Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998 e este teve sua redação alterada pelo Decreto nº 3.504, de 13 de junho de 2000.

Entendo que o SESI, tendo sido instituído em ato do poder público federal, não necessita de reconhecimento de utilidade pública (art. 55, I), **mas está abrangido pela exigência de registro no CNAS e possuir o Certificado estabelecido no inciso II do art. 55**, para fazer jus aos benefícios da imunidade das contribuições para a seguridade social.



Processo nº : 11020.002039/97-09  
Acórdão nº : CSRF/02-01.273

Ocorre que as instituições registradas pelo extinto Conselho Nacional de Serviço Social (CNSS) no período anterior a 1994, tiveram o prazo de até 26/08/1999 para ingressar com o pedido de recadastramento. Data esta posterior ao auto de infração.

Quanto ao certificado, os emitidos pelo CNSS tiveram sua validade assegurada até 31/12/1994. Assim, a primeira renovação teve por fim assegurar o período de 01/01/1995 a 31/12/1997. Período esse que está abrangido pelo auto. Ocorre que em virtude de diversas prorrogações, o prazo para requerimento do certificado foi de até 26/08/1999, para o período de 01/01/1995 a 31/12/1997.

Assim, não é possível exigir, agora, que à data do Auto de Infração estivesse cumprida tal exigência. Além disso, como consta do voto proferido pelo Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo:

“Não foi autuado por lhe faltar requisito ou certificado, mas pela prática de atos mercantis não previstos no seu estatuto.”

#### **Exploração de Atividade Econômica**

No livro Direito Tributário Brasileiro, de Aliomar Baleeiro, Editora Forense, 11ª edição, 2002, pág. 171, em Nota ao art. 12 do CTN, Misabel Abreu Machado Derzi, relata, sobre a imunidade recíproca:

*“Mas a imunidade não beneficiará atividades, rendas ou bens estranhos às tarefas essenciais das pessoas estatais e de suas autarquias, que tenham caráter especulativo ou voltadas ao desempenho econômico lucrativo, em respeito ao princípio da livre concorrência entre as empresas públicas e privadas e à tributação segundo o princípio da capacidade contributiva(art. 145, § 1º, art. 173, §§ 1º e 2º) (grifei)*

A Constituição Federal estabelece, *in verbis*:

*“Art. 145. (...)*

*§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a **capacidade econômica** do contribuinte, (...)”*

*“Art. 150. (...)*

*§ 3º As vedações do inciso VI, “a” e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a **exploração de atividades econômicas** regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, (...)*

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

*“Art. 173. (...) //*

*§ 1º A empresa pública, a sociedade de economia mista e outras **entidades** que explorem **atividade econômica** sujeitam-se ao regime jurídico próprio das **empresas privadas**, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias.*

*§ 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.”*

Ora, se até as empresas públicas, sociedades de economia mista e “outras entidades que explorem atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias”, com muito mais razão deve submeter-se a este regime o Serviço Social da Indústria, quando explora atividade econômica, haja vista que o mesmo tem personalidade jurídica de direito privado.

Luciano Amaro, no seu Direito Tributário Brasileiro (Editora Saraiva, 3ª edição, 1999, p. 148), sobre a imunidade recíproca:

*“(…) A imunidade recíproca não se aplica “ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário” (art. 150, § 3º).*

*(…)*

*A imunidade dos templos (alínea b) e das entidades referidas na alínea c compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com suas finalidades essenciais (§ 4º). Diante da igualdade de tratamento que esse parágrafo confere aos templos e àquelas entidades, não se justifica que a constituição tenha arrolado os templos em alínea diferente.*

*Não há, em relação aos templos e às entidades mencionadas na alínea c, previsão análoga à do § 3º (que exclui da imunidade recíproca a “exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário”). Uma entidade assistencial pode, por exemplo, explorar um bazar, vendendo mercadorias, e nem por isso ficará sujeita ao imposto de renda<sup>83</sup>.”*

Em relação a este parágrafo consta a seguinte nota de rodapé:

*“83. Não obstante, Ives Gandra da Silva Martins sustentou que o § 4º seria um “complemento” do § 3º, e, por isso, a imunidade não seria aplicável quando “as atividades puderem gerar concorrência desleal (...), sob o risco de criar privilégio inadmissível no direito econômico constitucional e propiciar dominação de mercados ou eliminação da concorrência”(Imunidades tributárias, in Pesquisas tributárias – nova série, n. 4, p. 46-7). (...)”*

Não há no Estatuto da entidade qualquer previsão de atividades voltadas à exploração de comércio de produtos, nem poderia haver, já que tal objetivo seria o de uma empresa e não instituição.

Processo nº : 11020.002039/97-09  
Acórdão nº : CSRF/02-01.273

Se as atividades “comerciais” fossem decorrentes da produção de bens, resultantes de treinamento para o mercado de trabalho, em que o treinando aprende a fazer determinada atividade e nesse aprendizado são fabricados bens, que a instituição promova a venda, com a finalidade de recuperar os gastos realizados, nada haveria a objetar.

O SESI tem como principal receita a contribuição parafiscal exigida das empresas industriais, para apoio às atividades fins que desenvolve. Todavia não lhe é permitido explorar atividade econômica, como está constatado nos presentes autos, mediante a instituição de estabelecimentos permanentes, cuja finalidade é a venda de mercadorias. Tal atividade, comércio, não se coaduna com os objetivos da entidade. O comércio e a indústria são atividades que devem ser realizadas pela iniciativa privada e não por instituições criadas para outra finalidade, além disso, detentoras de privilégios tributários.

Assim, considerando as disposições dos arts. 150, § 3º e 4º e 173, § 1º, da Constituição Federal, deve submeter-se às normas civis, comerciais e tributárias, aplicáveis às empresas privadas.

Portanto, é cabível a exigência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) sobre as receitas auferidas nas vendas realizadas pelos referidos estabelecimentos “comerciais”.

Com essas considerações, voto no sentido de conhecer do recurso e, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões – DF, em 28 de janeiro de 2003.

  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, Relator Designado

O apelo especial ora em análise preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Em apertada síntese, a controvérsia gira em torno da aplicação à recorrente da imunidade estatuída no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal:

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

Cumpre asseverar, por relevante, que em sessão passada de julgamentos desta Câmara Superior dos Conselhos de Contribuintes, manifestei-me em compasso com o r. voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Jorge Freire, o qual, a bem do direito ora reclamado, transcrevo em quase sua integralidade:

“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 Miranda<sup>1</sup>, " 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 Amaro<sup>2</sup>, " 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 consequências 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 isencional.. que independe de lei complementar disciplinadora)"<sup>3</sup>

Nesse passo, duas conclusões, a saber: a um, a imunidade é um instituto

---

<sup>1</sup> MIRANDA, Pontes. *"Questões Forenses"*, 2º ed., Tomo III, Borsoi. RJ, 1961, p. 364. J

<sup>2</sup> AMARO, Luciano. *"Direito Tributário Brasileiro"*, 2º.ed, Saraiva, São Paulo, 1998, p. 265.

<sup>3</sup> MARINS, Jaime. *"Imunidade Tributária das Instituições de Educação e Assistência Social"*, in *"Grandes Questões Atuais do Direito Tributário"*, vol. m, Dialética. São Paulo, 1999, p. 149.

Processo nº : 11020.002039/97-09  
Acórdão nº : CSRF/02-01.273

ontologicamente constitucional, e, a dois, sua regulamentação, quando tratar-se de imunidade condicionada, como é a hipótese versada no art. 195, § 7Q, 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, § 7Q, da Carta de 1988, é norma de eficácia contida. E norma de eficácia contida, como leciona José Afonso da Silva<sup>4</sup>, "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"<sup>5</sup>

Dessarte, a regulamentação das condições que passam a conter a norma constitucional da imunidade da COF/NS 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 2Q, 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 abrigadas pelo instituto da imunidade estatuído no artigo 195, § 72, 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

---

<sup>4</sup> SILVA A, José Afonso da. "Aplicabilidade das Normas Constitucionais", 3ª ed., Malheiros, São Paulo, 1998, p. 116.

<sup>5</sup> Op. Cit, p. 85. 6 ~

Processo nº : 11020.002039/97-09  
Acórdão nº : CSRF/02-01.273

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)

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. Otacílio 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, § 79., da Constituição Federal, devem ser veiculadas em lei complementar<sup>6</sup>. Assim, o que adiante nos resta analisar é se,

---

<sup>6</sup> 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 afirmou: "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

Processo nº : 11020.002039/97-09  
Acórdão nº : CSRF/02-01.273

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.

Como deversas 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 19. 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 " a finalidade e metodologia da referida entidade. O art. 1.2 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 1.2 do referido art. 12 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 2.2 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 vez, o art. 4.2 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

---

*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 : 11020.002039/97-09  
Acórdão nº : CSRF/02-01.273

SESI, embora com personalidade jurídica privada (art. g2), 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 segundo o rito processual doS executivoS fiscais (art.11, § 12), e as ações em que seja autor oU réu correrão no juízo da Fazenda Pública (ar1.11 , § 49.). 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 pe'o 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. 32), 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 SES', 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...<sup>7</sup>. E, a seguir, pontifica que II os serviÇos sociais autônomos, como entes de cooperação, do gênero paraestatais, vicejam ao fado 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 incontestes nos autos, vale dizer, uma entidade beneficente de assistência social sem qualquer fim lucrativo.

---

<sup>7</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. "Direito Administrativo Brasileiro", 22ª ed., Malheiros, São Paulo, 1997, p. 33 12 K

Processo nº : 11020.002039/97-09  
Acórdão nº : CSRF/02-01.273

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, dirijo 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, afrontando o disposto no § 22, 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 ao comerciário (seus filiados) e ao público em geral. O Acórdão<sup>8</sup> 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

---

<sup>8</sup> Recurso Extraordinário 116. 188-SP, rel. para o Acórdão Min. Sydney Sanches, j. 2010211990.

Processo nº : 11020.002039/97-09  
Acórdão nº : CSRF/02-01.273

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 Sydnei 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, pag. 515). Por isso mesmo que inaprecável 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, 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) a 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;

Par fim, transcrevo o voto vista do Ministro Moreira Alves na 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 comerciários e às suas famílias. Por outro, lado, observo que essa atividade não tem intuito lucrativo, uma

Processo nº : 11020.002039/97-09  
Acórdão nº : CSRF/02-01.273

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 Acórdão<sup>9</sup> 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 977082 r, 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

A norma constitucional -quando se refere às rendas relacionadas à finalidades essenciais da entidade atém-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

---

<sup>9</sup> Recurso Extraordinário 237. 718-61SP, D.J. 0610912001. 16

Processo nº : 11020.002039/97-09  
Acórdão nº : CSRF/02-01.273

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, § 7.º, 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. 4.º, são elas: "auxiliar o trabalhador da indústria e atividades semelhantes e resolver os seus problemas básicos de existência (saúde, alimentação, habitação, instrução, trabalho, economia, recreação, convivência social, consciência sócio-política)".

Não fossem suficientes essas razões a já reconhecer o direito reclamado, trago ainda ao conhecimento de meus pares e como razões minhas de decidir, trechos do relatório de Auditoria nº 9, Ano 2, realizado pelo Tribunal de Contas da União, que, ao final de seus trabalhos, concluiu que as atividades exercidas pela recorrente e ora em análise atendem, SIM, seus objetivos sociais:

#### **“SESI - AVALIAÇÃO DO CUMPRIMENTO DOS OBJETIVOS DA ENTIDADE**

Relatório de Auditoria Operacional  
Ministro-Relator Lincoln Magalhães da Rocha  
Grupo I - Classe V – Plenário

- TC-650.138/97-0, c/ 08 volumes (1).
- TC-700.199/97-7, c/ 19 volumes (2).
- TC-375.273/97-2, (3).
- TC-525.131/97-3, c/ 04 volumes (4).
- TC-675.113/97-0, (5).

-Natureza: Relatório de Auditoria Operacional.

-Unidade Jurisdicionada: Serviço Social da Indústria (Departamentos Regionais de Santa Catarina (1), São Paulo (2), Minas Gerais (3), Piauí (4) e Sergipe (5).

*Ementa: Auditoria Operacional realizada no “Sistema S”. Serviço Social da Indústria – SESI. Decisão nº 334/96 – Plenário. Avaliação do cumprimento dos objetivos da Entidade. Exame das áreas de recursos humanos, material, financeira e assistência social ao industrial e seus dependentes.*

*Achados de auditoria associadas ao exame de regularidade/legalidade transferidos para ajuizamento no campo das contas ordinárias. Julgamento transformado em diligência em ocasião pregressa. Aporte de elementos complementares. **Conclusões positivas no sentido de que o SESI tem suprido a ação do Estado na garantia de direitos sociais como Saúde, Educação e o Lazer.** Recomendações. Prazo para posicionamento junto ao Tribunal. Encaminhamento de cópias às Regionais do SESI e autoridades interessadas.*

*Juntada. Inclusão em publicação técnica.*

Processo nº : 11020.002039/97-09

Acórdão nº : CSRF/02-01.273

## RELATÓRIO

### I - Antecedentes

No curso do exercício de 1996 foram veiculadas, nos meios de comunicação escrita, reportagens questionando a atuação de determinadas unidades integrantes dos chamados Serviços Sociais Autônomos.

2. Atento à matéria, na condição de Relator, à época, da sublista de unidades jurisdicionada 9.1, a qual incluía dois entes citados pela mídia, dirigi comunicação ao Colegiado informando que seria orientada, no Plano de Auditoria imediatamente posterior, ação fiscalizadora a respeito do assunto (Sessão Ordinária do Plenário de 29 de maio de 1996, Ata nº 20).

3. Logo a seguir, o Ilustre Ministro Humberto Guimarães Souto, igualmente preocupado com os fatos então associados à administração dos Serviços Sociais Autônomos, apresentou requerimento ao Colegiado, propondo fosse realizada uma ampla auditoria operacional no Serviço Social da Indústria - SESI, Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, Serviço Social do Comércio - SESC, Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC e Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR (Sessão Extraordinária de caráter reservado de 05/06/1996).

4. Sensível aos argumentos do insigne membro deste Colegiado, o Tribunal, naquela oportunidade, assentiu à realização do trabalho de auditoria operacional, determinando fosse analisada a efetividade dos resultados apresentados pelas aludidas instituições, de modo a apurar os possíveis desvios denunciados por Parlamentares e imprensa em geral (Decisão nº 334/96-TCU-Plenário, Ata nº 15/96-Plenário).

5. Ato contínuo, foram expedidas as Portarias Conjuntas 1ª SECEX/SECEXRJ/SAUDI nºs 003, de 27 de junho de 1996, e 004, de 18 de julho de 1996, designando as equipes responsáveis pelo estágio de Levantamento de Auditoria.

### II - Levantamento de Auditoria

6. O Relatório resultante dessa etapa do trabalho integra o TC-017.651/96-4.

No referido documento é traçado um perfil de cada um dos Serviços Autônomos integrantes da Auditoria Operacional e concebido o programa de fiscalização, a partir da definição de critérios para a constituição de amostras, seleção das unidades a serem auditadas no respectivo sistema e orientação para a formação de equipes e realização dos trabalhos.

7. Embora o citado processo contenha o conjunto de informações atinentes ao SESI, SENAI, SESC, SENAC e SENAR, para efeito de exame inicial da matéria, foram destacados como parte integrante do Relatório apresentado na Sessão Extraordinária de Plenário de 09/12/1998 (TC-650.138/97-0), os aspectos associados ao SESI, a partir dos tópicos: “*estrutura organizacional*”, “*recursos financeiros*” e “*áreas de atuação*”.

### III - Programa de Auditoria

8. Obtidas, na etapa de Levantamento de Auditoria, as informações pertinentes à estrutura sistêmica do Serviço Social Autônomo, objeto da fiscalização, e verificada a inviabilidade de auditar todo o universo organizacional, foram identificadas amostras representativas, as quais consideraram, como critérios balizadores para a tomada de decisão, os dados operacionais e as demonstrações financeiras das unidades.

Processo nº : 11020.002039/97-09  
Acórdão nº : CSRF/02-01.273

9. No caso do SESI, foi sugerida a seleção dos Departamentos Regionais de Santa Catarina, São Paulo, Minas Gerais, Piauí e Sergipe.

10. Em relação a tais Unidades, foram suscitadas questões específicas que deveriam merecer particular atenção, quais sejam:

a) DR/SC – o exame das peças orçamentárias da aludida Diretoria evidenciou, quando do levantamento preliminar, que volume expressivo de recursos era destinado à aquisição de “bens para revenda”, o que sugeria uma forte atuação comercial (rede de supermercados aberta ao público em geral), podendo representar, em princípio, fuga aos propósitos institucionais.  
(...)

A. Departamento Regional de Santa Catarina

15. O Relatório correspondente, alusivo ao trabalho executado no período de 10/03 a 02/05/97, compõe o TC-650.138/97-0, do qual extraio as informações a seguir consignadas.  
Sumário das principais verificações de índole operacional.

16. Destacam-se, neste sentido, os seguintes registros:

(...)

**16.2. as receitas de serviços comerciais são destinadas à manutenção das próprias atividades. Contudo, existe um repasse informal de parte do lucro comercial para o DR/SC, com destinação orientada para os serviços educacionais;**

(...)

16.12. a rede de farmácias do SESI/SC contava, em abril de 1997, com 59 unidades espalhadas pelo Estado. À época da auditoria, representava a maior rede de farmácias naquela Unidade Federada;

**16.13. a rede de farmácias do SESI no Estado de Santa Catarina, à época da auditoria, possuía convênios com mais de 800 empresas, permitindo fossem descontadas as compras dos funcionários em folha de pagamento, além de servir de referência de preços para o mercado catarinense;**

(...)

21. O Relatório pertinente integra o TC-700.199/97-7.

1. Sumário das principais verificações de índole operacional.

22. Sobressaem, neste sentido, os seguintes pontos assinalados:

**22.1. o encerramento das atividades de 121 Postos de Abastecimento, operado em janeiro de 1997, resultou na dispensa de 1.040 empregados. Tal decisão, provocada por reiterados prejuízos gerados pelos supermercados da rede SESI/SC, levou a direção da entidade a extinguir a Divisão de Abastecimento – DAB, assim como o respectivo setor financeiro;**

(...)

*“91. De acordo com o informado pelo Departamento Nacional, o serviço social engloba diversas ações, como a assessoria e consultoria às empresas na implantação e implementação de programas, projetos e benefícios sociais; a divulgação dos serviços do SESI junto aos trabalhadores; a realização, nos Centros de Atividades, de pesquisas, levantamentos/sondagens, concursos, campanhas educativas, trabalhos de orientação e acompanhamento individual e grupal. Destacam-se, ainda, as ações comunitárias desenvolvidas junto à comunidade de baixa renda (como é o caso da ‘Ação Global’), que mobilizam grande número de entidades parceiras na prestação de serviços básicos de informação de utilidade pública nas áreas da educação, saúde, lazer e social.*

*92. A assistência alimentar envolve o fornecimento de refeições balanceadas ao trabalhador e*

Processo nº : 11020.002039/97-09  
Acórdão nº : CSRF/02-01.273

de merendas aos alunos da rede escolar do SESI, bem assim os serviços de assessoria na implantação de cozinhas e refeitórios nas empresas. Na área econômico-financeira, segundo informado, são fornecidas cestas básicas e medicamentos, a baixo custo, aos trabalhadores da indústria, nos postos de abastecimento e farmácias do SESI. Por fim, a assistência jurídica engloba a orientação prestada nos casos de pendências judiciais e extrajudiciais nas áreas do Direito Civil e do Direito de Família.

93. Os números de atendimento no serviço social e na assistência jurídica são ínfimos quando comparados à assistência financeira e à quantidade de refeições e merendas fornecidas. Observa-se, contudo, que em todas essas áreas houve redução no número de atendimentos.

94. Considerando os dados de 98 em relação aos de 94, verifica-se um declínio de **79,89%** no número de atendimentos no serviço social (4.385.811 em 1994, 3.283.169 em 1995, 2.175.243 em 1996, 2.370.469 em 1997 e 882.172 em 1998); **97,41%** na assistência jurídica (350.476 em 1994, 109.116 em 1995, 25.265 em 1996, 16.837 em 1997 e 9.079 em 1998); **71,10%** na assistência financeira (42.292.219 em 1994, 35.871.689 em 1995, 33.226.874 em 1996, 19.880.758 em 1997 e 12.220.847 em 1998); **8,69%** na quantidade de refeições e merendas fornecidas (53.854.965 em 1994, 54.155.883 em 1995, 52.072.986 em 1996, 55.682.137 em 1997 e 49.174.725 em 1998).

95. O decréscimo no número de atendimentos no serviço social é explicado pelo Departamento Nacional como resultado da política vigente a partir de 1993, em que o referido serviço 'assumiu o papel de articulador junto às demais áreas de atuação do SESI, com vistas a dar maior organicidade aos programas e projetos desenvolvidos', sendo que os atendimentos na área passaram a ser contabilizados nos demais campos de atuação da instituição. Agregue-se a isso a constatação da equipe de auditoria do DR/SP no sentido de que a 'Divisão de Desenvolvimento Sócio Cultural vem sendo paulatinamente esvaziada, com a transferência ao SENAI da maioria de suas atividades referentes a cursos profissionalizantes'.

96. Relativamente à diminuição dos atendimentos na área econômico-financeira, o Departamento Nacional aponta como causa determinante a desativação de postos de abastecimento e farmácias. Na assistência jurídica, por sua vez, é explicado que o SESI redirecionou a oferta de serviços na área, em face da atuação do Estado, que incrementou o amparo por meio de juizados de pequenas causas, conselhos da criança e do adolescente e de defesa do consumidor."

(...)

III - Departamentos Regionais do SESI. Questões relevantes tratadas na Auditoria Operacional.

**18. Os elementos presentes nos processos de Auditoria Operacional demonstram que o Sistema Serviço Social da Indústria presta relevantes serviços à parcela significativa da população brasileira, contribuindo, de forma marcante, para o resgate de parte da dívida social do Estado para com os seus cidadãos.**

(...)." (destaquei)

Assim, certo do direito reclamado pela recorrente, dou provimento ao recurso especial interposto.

É o meu voto.

  
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA