



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 11065.001745/97-27  
Recurso nº : RP/201-0.391  
Matéria : COFINS  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Sujeito Passivo : SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA - SESI  
Recorrida : 1ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Sessão de : 22 DE JANEIRO DE 2002  
Acórdão nº : CSRF/02-01.140

**COFINS – IMUNIDADE – CF/1988, ARTIGO 195, § 7º - SESI -** A venda de medicamentos e de cestas básicas de alimentação estão, conforme art. 4º do 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 negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso voluntário interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente recurso. Vencidos os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Relator), Marcos Vinícius Neder de Lima, e Edison Pereira Rodrigues. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jorge Freire.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
JORGE FREIRE  
RELATOR DESIGNADO

Processo nº : 11065.001745/97-27  
Acórdão nº : CSRF/02-01.140

FORMALIZADO EM: 21 JUN 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, SERGIO GOMES VELLOSO, DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA e FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA

Processo nº : 11065.001745/97-27  
Acórdão nº : CSRF/02-01.140

Recurso nº : RP/201-0.391  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

## RELATÓRIO

O presente processo origina-se de lançamento de COFINS de fatos geradores de 1992 a 1996. A recorrente acima identificada vem atuando no comércio varejista, através da venda de cestas básicas denominadas sacolas econômicas e de medicamentos, que são comercializadas em pontos de venda com CGC e endereços próprios. As sacolas econômicas e os medicamentos são vendidos tanto para beneficiários do SESI como para o público em geral.

No período sob ação fiscal, a recorrente não efetuou nenhum recolhimento a título de COFINS.

Argumenta a requerente ser uma entidade jurídica privada de caráter assistencial e educacional, de fins não lucrativos, e como tal imune aos impostos e à COFINS, com fundamento no art. 150 da CF e art. 9º do CTN. Em síntese, alega que:

a) o SESI é ente jurídico de direito privado exercente de função delegada do Poder Público, instituído pelo Decreto nº 9.403/46 e regulado pela Lei nº 2613/55, sendo seus bens e serviços equiparados como da União fossem;

b) é uma entidade de caráter assistencial e educacional, por força do Decreto 9.403/46, art. 1º, Decreto 57.375/65, arts. 3º, 4º e 5º e Lei 4.440/64, art. 5º e Circular INPS 10/67;

c) em sendo entidade de educação e assistência social ao trabalhador urbano, da indústria, do transporte, das comunicações e da pesca, é de ser excluída da incidência do artigo 17, inciso III, do Decreto 88.081/79, conforme o processo judicial nº 88.0040233-0, na Justiça Federal;

d) Inserida na vedação à tributação constante do artigo 150, inciso VI, alínea "c" da Carta Magna e artigo 9º, inciso IV, "c", do CTN, nada deve a título de COFINS, que se trata de tributo;

Processo nº : 11065.001745/97-27  
Acórdão nº : CSRF/02-01.140

e) a COFINS possui caráter tributário, fato que contamina de inconstitucionalidade e ilegalidade o presente lançamento, na medida em que o SESI possui imunidade legal e constitucional a qualquer tipo de imposto;

f) o parágrafo único do artigo 2º da Lei Complementar 70/91 determina a exclusão da base de cálculo do valor dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente, demonstrando ser aplicável a atividades comerciais, sendo o objetivo da lei o ganho financeiro da atividade comercial;

g) a venda pelo SESI de sacolas econômicas e medicamentos em suas farmácias faz parte de um objetivo social da Organização, funcionando inclusive como regulador de mercado;

h) é isenta da COFINS, consoante o artigo 6º, inciso III, da LC 70/91, em combinação com as condicionantes do artigo 55 da Lei 8.212/91;

i) por fim, alega que em nenhum momento houve fato capaz de desnaturar suas características organizacionais que viesse a justificar uma mudança de enquadramento por parte da Receita Federal, tendo o requerente diplomas de utilidade pública no âmbito municipal, estadual e federal, demonstrando sua condição de entidade beneficente de assistência social;

j) por derradeiro, com base no demonstrado e na qualidade de Entidade de Assistência Educacional e Assistencial conforme a legislação que descreve, pede o julgamento pela insubsistência do auto de infração acima identificado.”

A autoridade singular julgou procedente a ação fiscal, tendo decidido nos seguintes termos:

**“CONTRIBUIÇÃO PARA O FINAN. SEGUR. SOCIAL**

*Apurada falta ou insuficiência de recolhimento da COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – é devida sua cobrança, com os encargos legais correspondentes.*

*Estabelecimento instituído por Entidade Educacional e Assistencial que exerça atividade comercial sujeita-se ao recolhimento da COFINS nos mesmos moldes das pessoas jurídicas de direito privado, com base no faturamento do mês.*

**AÇÃO FISCAL PROCEDENTE”**

Tempestivamente, a recorrente interpôs recurso voluntário ao Segundo Conselho de Contribuintes, reiterando os argumentos expendidos em sua impugnação, em especial atribuindo sua defesa ao enquadramento no artigo 150 da CF.

Processo n° : 11065.001745/97-27  
Acórdão n° : CSRF/02-01.140

Os Conselheiros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria dos votos, decidiram dar provimento ao recurso, em acórdão assim ementado:

*“COFINS - IMUNIDADE DE ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - ART. 195, § 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 Federal. Improcede a exigência da contribuição, tendo em vista que a Lei Complementar n.º 70/91, com base na norma constitucional, reitera a imunidade dessas entidades (Art. 6º, inciso III). **Recurso provido.**”*

Ciente do acórdão acima, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs, com base no artigo 32, I do Regimento interno dos Conselhos de Contribuintes, Anexo II, aprovado pela Portaria n° 55, de 16/03/98, recurso especial dirigido à Câmara Superior de Recursos Fiscais, aduzindo, em suma, que atividade de venda de sacolas econômicas e de medicamentos efetuada pela autuada não está imune à incidência da COFINS, por força do disposto no art. 170, inciso IV, c/c com o art. 173, § 1º da CF/88.

O Presidente da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, tendo em vista a presença dos requisitos exigidos no Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais: decisão não unânime (artigo 4º, I) e tempestividade (artigo 5º, parágrafo 2º), recebeu o recurso especial interposto pelo representante da Fazenda Nacional.

Notificada, a entidade interessada, apresentou suas contra-razões ao apelo interposto, manifestando-se contrariamente à reforma do acórdão n° 201-72.892, ratificando o seu fundamento.

É o relatório.


Processo nº : 11065.001745/97-27  
Acórdão nº : CSRF/02-01.140

## VOTO VENCIDO

### CONSELHEIRO-RELATOR OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

O recurso cumpre as formalidades necessárias para ser conhecido.

O presente litígio versa sobre o alcance da imunidade ou da isenção da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) prevista, em relação às atividades desenvolvidas pelo Serviço Social da Indústria, especificamente nas vendas de “cestas básicas” e medicamentos em estabelecimentos comerciais criados pelo SESI.

A defesa da recorrente funda-se na imunidade prevista no art. 150, VI, “c” da Constituição Federal/88 c/c art. 9º, IV, “c”, do CTN e no art. 195, § 7º, da Carta Magna; e também na isenção subjetiva concedida pelo art. 6º, III, da Lei Complementar nº 70/91.

Dispõe o art. 150, VI, “c” da Constituição Federal, “*in verbis*”:

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

*(omissis)*

*VI – instituir impostos sobre:*

*(omissis)*

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

O § 4º do mesmo art. 150 da CF, limita o alcance da imunidade:

*“§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades*



Processo nº : 11065.001745/97-27  
Acórdão nº : CSRF/02-01.140

*essenciais das entidades nelas mencionados.”*

Dispõe sobre o assunto o código Tributário Nacional nos artigos e incisos abaixo transcritos:

*“Art. 9º - É vedado á união, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*(omissis)*

*IV – cobrar imposto sobre:*

*(omissis)*

*c) patrimônio, a renda ou serviços de partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados na Seção II deste capítulo;”*

Da mesma forma que a Carta Magna faz, o CTN, no § 2º do art. 14, limita a aplicabilidade da vedação prevista no na alínea “c”, do inciso IV, do art. 9º:

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

A doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho, in Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário, 6ª ed. Editora Forense, 1994, pág. 349, assim coloca:

*“A imunidade das instituições de educação e assistência social as protege da incidência do IR, dos impostos sobre o patrimônio e dos impostos sobre serviços, não de outros, quer sejam instituições contribuintes de jure ou de facto. Destes outros só se livrarão mediante isenção expressa, uma questão diversa. A imunidade em tela visa preservar o patrimônio, os serviços e as rendas das instituições de educação e assistenciais porque seus fins são elevados, nobres, e, de uma certa maneira, emparelham com as finalidades e deveres do próprio Estado: proteção e assistência social, promoção da cultura e incremento da educação lato sensu.”*

Já a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, por citação de Roque Antônio Carraza, in Curso de Direito Constitucional Tributário, 7ª ed. Malheiros Editores, pág. 369, nos

Processo nº : 11065.001745/97-27  
Acórdão nº : CSRF/02-01.140

ensina, *“in verbis”*:

*“Não devemos nos esquecer que “as vedações expressa no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionados” (art. 150, § 4º, da CF). Logo, se, por exemplo, um partido político abrir uma loja, vendendo, ao público em geral, mercadorias, deverá pagar ICMS, ainda que os lucros revertam em benefício das suas atividades. Por quê? Porque a prática de operações mercantis não se relaciona, nem mesmo indiretamente, com as finalidades de um partido político.”*

Quanto as contribuições destinadas para o financiamento da seguridade social, dispõe o art. 195 da Constituição Federal:

*“Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, Do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*

*(omissis)*

*b) a receita ou faturamento”*

Segundo o § 7º, do mesmo art. 195 da CF/88, determina a seguinte imunidade:

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

O § 7º do artigo é 195 da CF é norma de constitucional de eficácia limitada, ou seja, depende de norma complementar, no caso lei, para que possa gerar a plenitude dos seus efeitos jurídicos. Portanto, essa norma não é pura e simplesmente auto aplicável, dependendo de lei regulamentadora para a sua aplicação.

Interpretando sistematicamente a situação de imunidade de caráter subjetivo, para efeitos de incidência da Contribuição para o PIS, o Parecer CST/SIPR nº 1624 determina que as entidades assistenciais que também exercem atividade comercial sujeitam-se ao recolhimento da

Processo nº : 11065.001745/97-27  
Acórdão nº : CSRF/02-01.140

contribuição devida, com base na receita bruta, acrescentando que a prática de atos de natureza econômico-financeira, concorrendo com organizações que não gozem da isenção, desvirtua a natureza de suas atividades, o que pode lhe acarretar a perda do favor legal.

Da mesma forma, a isenção subjetiva prevista no art. 6º, III, da Lei Complementar nº 70/91, remete a lei o estabelecimento das condições necessárias para fruição do benefício ali previsto.

Pelo exposto, concluo que a imunidade do art. 195, § 7º e do art. 150, VI, “c” da Constituição Federal, e a isenção subjetiva prevista no art. 6º, III, da Lei Complementar nº 70/91 não são de natureza ilimitada, irrestrita e incondicional que alcance toda e qualquer atividade exercida pelas entidades privilegiadas. Essas imunidades e isenções subjetivas estão vinculadas aos objetivos originais previstos nos estatutos das entidades beneficiadas.

Em relação aos objetivos do Serviço Social da Indústria dispõe o DL nº 9.403/46:

*“Art. 1º - Fica atribuído à Confederação Nacional da Indústria o encargo de criar o Serviço Social da indústria (SESI), 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 geral de vida no país e, bem assim, para o aperfeiçoamento moral e cívico e o desenvolvimento do espírito de solidariedade entre as classes.*

*§ 1º - 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 57.375/65, que aprovou o Regulamento do Serviço Social da Indústria, especifica melhor os objetivos do SESI e assim dispõe nos artigos pertinentes ao caso:

*Art. 1º - O Serviço Social da indústria (SESI), criado pela Confederação Nacional da Indústria, a 1º de julho de 1946, consoante o Decreto-Lei nº 9.403, de 25 de junho do mesmo ano, tem por escopo estudar, planejar, e*



Processo nº : 11065.001745/97-27  
Acórdão nº : CSRF/02-01.140

*executar medidas que contribuam diretamente, para o bem-estar social dos trabalhadores na indústrias e nas atividades assemelhadas, concorrendo para a melhoria do padrão de vida no país, e, bem assim, para o desenvolvimento do espírito da solidariedade entre as classes.*

*§ 1º Na execução dessa finalidades, o Serviço Social da indústria terá em vista, especialmente, 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.*

*Omissis*

*Art. 8º - para consecução dos seus fins, incumbe ao SESI:*

- a) organizar os serviços sociais adequados às necessidades e possibilidades locais, regionais e nacionais;*
- b) utilizar os recursos educativos e assistenciais existentes, tanto públicos como particulares;*
- c) estabelecer convênios, contratos e acordos com órgãos públicos, profissionais e particulares;*
- d) promover quaisquer modalidades de cursos e atividades especializadas de serviço social;*
- e) conceder bolsas de estudo, no país e no estrangeiro, aos seu pessoal técnico, para formação e aperfeiçoamento;*
- f) contratar técnicos, dentro e fora do território nacional, quando necessários ao desenvolvimento e aperfeiçoamento de seus serviços;*
- g) participar de congressos técnicos relacionados com suas finalidades;*
- h) realizar, diretamente ou indiretamente, no interesse do desenvolvimento econômico-social do país, estudos e pesquisas sobre as circunstâncias vivenciais dos seus usuários, sobre a eficiência da produção individual e coletiva, sobre aspectos ligados à vida do trabalhador e sobre as condições sócio-econômicas da comunidades;*
- i) servir-se dos recursos audiovisuais e dos instrumentos de formação da opinião pública, para interpretar e realizar a sua obra educativa e divulgar os*



Processo nº : 11065.001745/97-27  
Acórdão nº : CSRF/02-01.140

*princípios, métodos e técnicas de serviço social.”*

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.

Cabe ainda ressaltar, que as vendas foram efetivadas por estabelecimentos comerciais desvinculados da parte assistencial do SESI, que possuem endereços e CGC próprios, que emitem cupons fiscais em máquinas registradoras ou PDVs, devidamente autorizados pelo FISCO Estadual, que, por seu turno, cobra e arrecada o ICMS oriundo das operações, conforme registra o termo de verificação fiscal.

Entidades como o SESI, pessoas jurídicas criadas pelo Estado no interesse da coletividade, embora sob a forma de pessoa jurídica de direito privado, têm conferidas por lei certas regalias e vantagens não concedidas às demais pessoas jurídicas de direito privado em geral, desde que limitem suas atividades à consecução dos seus objetivos sociais eleitos nos atos constitutivos.

Caso desenvolvam atividades que extrapolam seus objetivos sociais, como venda de mercadorias a varejo, por efeito do disposto no artigo 173, § 1.º, da Constituição Federal,



Processo nº : 11065.001745/97-27  
Acórdão nº : CSRF/02-01.140

submetem-se essas entidades às normas tributárias aplicáveis às demais empresas privadas.

Não se trata de equiparar o SESI ao regime tributário que preside as relações do Estado com as empresas privadas em geral, no campo tributário, ou de negar a recorrente os privilégios fiscais que lhe foram outorgados em lei, mas sim de fixar os limites da isenção ou imunidade que não pode ser irrestrita, ilimitada e incondicional.

Na verdade da leitura dos textos legais invocados e transcritos se depreende que os limites da isenção e da imunidade estão fixados em duas instâncias: na lei que as concedem e nos atos legais constitutivos da entidade beneficiária que determinam o seus objetivos eleitos.

Os primeiros limites podem ser denominados de limites legais e os segundos de limites constitutivos, ou sejam, traçados nos atos constitutivos da entidade.

O SESI não se mantém através de doações pias, da generosidade da população ou de transferências voluntárias do poder público. Como ente portador de privilégios legais, consignados na Constituição Federal e nas demais Leis, possui arrecadação própria, não dependendo da boa vontade do particular ou do poder público. Não foi autuado por lhe faltar requisito ou certificado, mas pela prática de atos mercantis não previstos no seu estatuto.

Pelo exposto, dou provimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em

  
OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

## VOTO VENCEDOR

### CONSELHEIRO JORGE FREIRE – RELATOR DESIGNADO

Em síntese, a controvérsia gira em torno da aplicação à defendente da imunidade estatuída 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 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 exercite 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 isencional, que independe de lei complementar disciplinadora)”*.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> MIRANDA, Pontes. *“Questões Forenses”*, 2ª ed., Tomo III, Borsoi, RJ, 1961, p. 364.

<sup>2</sup> AMARO, Luciano. *“Direito Tributário Brasileiro”*, 2ª 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. III, Dialética, São Paulo, 1999, p. 149.

Processo nº : 11065.001745/97-27  
Acórdão nº : CSRF/02-01.140

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 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 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 abrigadas 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*

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

<sup>5</sup> *Op. Cit.*, p. 85.

Processo nº : 11065.001745/97-27  
Acórdão nº : CSRF/02-01.140

*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)*

Em síntese, embora o lançamento teça comentários acerca do fato da recorrente emitir cupons fiscais de venda, e que recolha ICMS (e a base imponible 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)*

Processo nº : 11065.001745/97-27  
Acórdão nº : CSRF/02-01.140

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.<sup>6</sup> 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 outra 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 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*

---

<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 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 : 11065.001745/97-27  
Acórdão nº : CSRF/02-01.140

*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 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*

Processo nº : 11065.001745/97-27

Acórdão nº : CSRF/02-01.140

*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 “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, 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 se*, 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

---

<sup>7</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. “Direito Administrativo Brasileiro”, 22ª ed., Malheiros, São Paulo, 1997, p. 339.

Processo nº : 11065.001745/97-27  
Acórdão nº : CSRF/02-01.140

*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 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 do Código Tributário Nacional – o que não se pôs em dívida 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, 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, normalmente, indispensáveis a realização dos seus fins. O que elas não podem é distribuir os*

<sup>8</sup> Recurso Extraordinário 116.188-SP, rel. para o Acórdão Min. Sydnei Sanches, j. 20/02/1990.

Processo nº : 11065.001745/97-27  
Acórdão nº : CSRF/02-01.140

*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 comerciários 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 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*

<sup>9</sup> Recurso Extraordinário 237.718-6/SP, D.J. 06/09/2001.

Processo nº : 11065.001745/97-27  
Acórdão nº : CSRF/02-01.140

*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 2º 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

*“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 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

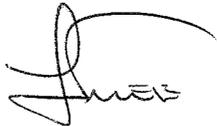
Processo nº : 11065.001745/97-27  
Acórdão nº : CSRF/02-01.140

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)*”.

*Ex positis,*

NEGO PROVIMENTO AO RECURSO.

Sala das Sessões – DF, em 22 de janeiro de 2002.



JORGÉ FREIRE