



Processo : 11065.001780/97-28
Recurso : 108.770
Acórdão : 201-76.139

Recorrente: SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA - SESI
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação
RECURSO ESPECIAL
Nº RP 201 - 108.770

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 nº 9.403/46, sendo seu regulamento veiculado pelo Decreto nº 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.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA - SESI.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, que apresentou declaração de voto, e Antônio Carlos Atulim (Suplente). Fez sustentação oral, pela Recorrente, o Dr. Celso Luiz Bernardon.

Sala das Sessões, em 18 de junho de 2002

Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

Rogério Gustavo Dreyer
Rogério Gustavo Dreyer
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Antônio Mário de Abreu Pinto, José Roberto Vieira, Gilberto Cassuli e Adriene Maria de Miranda (Suplente).

cl/ovrs



Processo : 11065.001780/97-28
Recurso : 108.770
Acórdão : 201-76.139

Recorrente: SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA - SESI

RELATÓRIO

O contribuinte foi autuado, segundo a descrição dos fatos constante do auto de infração, por falta de recolhimento da COFINS, relativas aos períodos de apuração de abril de 1992 a dezembro de 1996.

Em sua impugnação o contribuinte alega estar a instituição autuada imune, aludindo ser o seu ato constitutivo o Decreto nº 9.403/46. Alude, ainda, a sua condição de exercente de função delegada, nos termos da Lei nº 2.613/55, que determina a submissão de seu orçamento à jurisdição do Executivo, bem como da dependência da aprovação de suas contas pelo Tribunal de Contas da União. Prossegue para lembrar que a instituição é de caráter educativo e de assistência social, sem fins lucrativos. Cita os artigos 9º do CTN e 150 da Constituição Federal.

Cita, ainda, como supedâneo de seu argumento, o parágrafo único do artigo 2º e o inciso III do artigo 6º da Lei Complementar nº 70/91.

Na decisão recorrida, o julgador, fundado em argumentos de ordem doutrinária, afasta os fundamentos da impugnação, aludindo que as contribuições sociais não se confundem com impostos, ainda que tenham natureza tributária.

Prossegue, para desqualificar a pretensão da impugnante, fazendo alusões à natureza da não incidência do tributo aplicável, se tratar-se-ia de isenção ou imunidade.

Alude, ainda, o desvio de finalidade da instituição no que concerne ao fundamento da autuação, qual seja a comercialização de medicamentos e cestas básicas, gerando tratamento desigual aos que, praticando tal atividade, estão sujeitos ao tributo em questão.

Cita normas administrativas para fundamentar o lançamento. Por fim, alega a impertinência do reconhecimento histórico da Receita Federal quanto à imunidade da impugnante, bem como da posse de diplomas de utilidade pública nos diversos âmbitos da administração pública.

Inconformado, o autuado interpôs o presente recurso voluntário, repetindo, na essência, os mesmos argumentos da impugnação, destacando mais especificamente as iniciativas de caráter educacional e social por ela desenvolvidas, pedindo afinal a procedência do recurso.

Amparado por medida liminar em Mandado de Segurança, o processo seguiu curso sem a feitura do depósito recursal.

É o relatório. 





Processo : 11065.001780/97-28
Recurso : 108.770
Acórdão : 201-76.139

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ROGÉRIO GUSTAVO DREYER

A questão abordada nos autos vinha embalada pela controvérsia sobre seu deslinde, por conta de entendimentos divergentes pelas Câmaras deste Egrégio Conselho. Na esteira de tais eventos, a prudência aconselhou que se aguardasse a manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais, à qual restou a responsabilidade de definir a *quaestio* com fulcro em inúmeros recursos de divergências interpostos.

Em recentíssima decisão, a referida Corte decidiu, por maioria, reconhecer o direito almejado pelo ora recorrente. Deste entendimento compartilho e pelas mesmas razões expendidas pelo voto impecável exarado no Acórdão CSRF/02.01.107 (*recurso de origem nº 108.36-4 – processo nº 11065.0001768/97-22*) de lavra do ilustre Conselheiro Jorge Freire, membro destacado desta Câmara, o qual, com a sua permissão reproduzo como segue:

“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 Miranda¹, ‘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 Amaro², ‘se coloca no plano da definição da incidência do tributo, a ser implementada pela lei (geralmente ordinária) através da qual se exerce a competência tributária’.

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

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

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



Processo : 11065.001780/97-28
Recurso : 108.770
Acórdão : 201-76.139

constante de lei complementar (diferentemente do regime isencional, que independe de lei complementar disciplinadora)'.³

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 Silva⁴, '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'.⁵

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.

³ 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.

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

⁵ Op. Cit, p. 85.



Processo : 11065.001780/97-28
Recurso : 108.770
Acórdão : 201-76.139

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

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

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

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

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

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

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

Ademais, a rede de estabelecimentos ou lojas destinadas às vendas das sacolas econômicas e dos medicamentos pelo SESI estão franqueadas ao público em



Processo : 11065.001780/97-28
Recurso : 108.770
Acórdão : 201-76.139

geral, sem qualquer distinção, e não só aos trabalhadores da indústria e das atividades assemelhadas, como previsto em seu Regimento.' E, ao final de seu voto, conclui: 'Não foi autuado (o contribuinte) por lhe faltar requisito ou certificado, mas pela prática de atos mercantis não previstos em seu estatuto' (grifei)

Até este ponto podemos concluir que não há litígio no sentido de reconhecer o SESI como entidade beneficente de assistência social, e nem tampouco de que as regras limitadoras da imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição Federal, devem ser veiculadas em lei complementar.⁶ Assim, o que adiante nos resta analisar é se, efetivamente, a empresa atendeu aos requisitos da lei complementar para fruição daquele instituto tributário, ou exerceu atividade estranha a seus objetivos sociais. Em outras palavras, o que sobeja à análise, é verificar se a recorrente desviou-se ou não do previsto no artigo 14 do Código Tributário Nacional, a lei complementar vigente que restringe o alcance daquela norma imunizadora.

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

⁶ 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 : 11065.001780/97-28
Recurso : 108.770
Acórdão : 201-76.139

assim, para o aperfeiçoamento moral e cívico, e o desenvolvimento do espírito da solidariedade entre as classes'.

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

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

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

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



Processo : 11065.001780/97-28
Recurso : 108.770
Acórdão : 201-76.139

ao Conselho Nacional submeter ao Tribunal de Contas da União as prestações de contas.

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

Nesse sentido, o mestre Hely Lopes Meirelles, discorrendo sobre os serviços sociais autônomos, como o SESI, SESC, SENAI e SENAC, ensinou que 'essas instituições embora oficializadas pelo Estado, não integram a Administração direta nem indireta, mas trabalham ao lado do Estado, sob seu amparo, cooperando nos setores, atividades e serviços que lhe são atribuídos...'.⁷ 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 indole 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

⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. "Direito Administrativo Brasileiro", 22ª ed., Malheiros, São Paulo, 1997, p. 339.



Processo : 11065.001780/97-28
Recurso : 108.770
Acórdão : 201-76.139

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 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 Mauricio Silva no Acórdão nº 203-05.346, julgado em 06/04/1999, quando este salienta que 'quando o SESI vende aqueles sacolões com medicamentos e alimentos não está fugindo de sua finalidade institucional. Ao contrário, está colaborando com o Poder Público no controle de preços, no combate à fome e às doenças, a par de prosseguir no combate à ignorância'.

Quanto ao fato de o SESI estar exercendo atividade comercial, não vejo aí nenhum óbice, desde que essa atividade comercial não destoem de seus objetivos institucionais, atendidos os demais requisitos do art. 14 do CTN. Nesse sentido já houve manifestação do STF em ação onde discutia-se a imunidade de imposto ao SESC, entidade análoga ao SESI mas mais voltada à atividade comercial, em que aquele órgão explorava atividade comercial de diversão pública (cinema) mediante cobrança de ingressos aos comerciários (seus filiados) e ao público em geral. O Acórdão⁸ 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 divida 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

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



Processo : 11065.001780/97-28
Recurso : 108.770
Acórdão : 201-76.139

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 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.



Processo : 11065.001780/97-28
Recurso : 108.770
Acórdão : 201-76.139

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 Acórdão⁹ do STF, julgado em 29 de março de 2001, assim ementado:

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

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

'Tudo está em saber se a circunstância de o terreno estar locado a terceiro, que o explora como estacionamento de automóveis, elide a imunidade tributária do patrimônio da entidade de benemerência social (no caso, Província dos Capuchinhos de São Paulo). E, adiante, aduz que "Não obstante, estou em que o entendimento do acórdão (RE 97708 2ª T, 18.05.84) – conforme ao precedente anterior à Constituição – é o que se afina melhor à linha da jurisprudência do Tribunal nos últimos tempos, decisivamente inclinada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar.' (grifei).

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

'A norma constitucional – quando se refere às rendas relacionadas à finalidades essenciais da entidadeatém-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.

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



Processo : 11065.001780/97-28
Recurso : 108.770
Acórdão : 201-76.139

Para tanto, deve o fisco provar que os fins sociais do estatuto da entidade estão em desacordo com a realidade, e que se contrapõem a alguma das condições para fruição da imunidade apostas no artigo 14 do CTN. Até lá, há uma presunção em favor da entidade com base no que dispõe seus objetivos institucionais, e não o contrário, numa generalização sem qualquer conteúdo jurídico.

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

Reiterando a minha absoluta sintonia com os fundamentos transcritos, bem como pela decorrente afinidade com o recente posicionamento da Egrêgia Câmara Superior de Recursos Fiscais, voto pelo provimento do recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de junho de 2002

ROGÉRIO GUSTAVO DREYER



Processo : 11065.001780/97-28
Recurso : 108.770
Acórdão : 201-76.139

DECLARAÇÃO DE VOTO DA CONSELHEIRA
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Assistência Social é espécie do gênero Seguridade Social, tem seus objetivos estabelecidos no texto Constitucional, sendo suas atividades voltadas às necessidades básicas da população carente. Qualquer outra atividade beneficente que não atenda esses critérios pode ser tudo, menos assistência social no sentido estrito.

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".

Ponto que merece destaque e que afasta de pronto as alegações de vício formal do art. 55 da Lei nº 8.212/91, 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



Processo : 11065.001780/97-28
Recurso : 108.770
Acórdão : 201-76.139

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:

"(...)

Sucedee, 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, verdo 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.

(...)



Processo : 11065.001780/97-28
Recurso : 108.770
Acórdão : 201-76.139

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 Célso 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 Célso 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.



Processo : 11065.001780/97-28
Recurso : 108.770
Acórdão : 201-76.139

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 vênia 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:

'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'.

Cumpra 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, suprir 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.

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:



Processo : 11065.001780/97-28
Recurso : 108.770
Acórdão : 201-76.139

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-14715/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:



Processo : 11065.001780/97-28
Recurso : 108.770
Acórdão : 201-76.139

'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.'



Processo : 11065.001780/97-28
Recurso : 108.770
Acórdão : 201-76.139

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 arguição 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 cautelar, na ADI



Processo : 11065.001780/97-28
Recurso : 108.770
Acórdão : 201-76.139

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.

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.

Em vista do exposto, 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.

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 estivessem cumpridas tais exigências. 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."



Processo : 11065.001780/97-28
Recurso : 108.770
Acórdão : 201-76.139

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



Processo : 11065.001780/97-28
Recurso : 108.770
Acórdão : 201-76.139

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 renda⁸³."

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.

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 por tempestivo e, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 18 de junho de 2002

Josefa Maria Coelho Marques.
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES