



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 11065.001783/97-16
Recurso nº : RD/203-108513
Matéria : COFINS
Recorrente : SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA - SESI
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes
Sessão de : 28 de janeiro de 2003.
Acórdão nº : CSRF/02-01.271

COFINS – IMUNIDADE DE ENTIDADES BENEFICIENTES 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. Improcede a exigência da contribuição, tendo em vista que a Lei Complementar nº 70/91, com base na norma constitucional, reitera a imunidade dessas entidades (Art. 6º, inciso III).

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA – SESI

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


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 23 MAI 2005

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

Processo nº : 11065.001783/97-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.271

Recurso nº : RD/203-108513
Recorrente : SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA - SESI
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes

RELATÓRIO

Conforme consta dos autos, a exigência refere-se à cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), relativa ao período compreendido entre abril de 1992 a dezembro de 1996. A fiscalização procedeu à autuação sob o fundamento de que a imunidade do SESI restringe-se às suas atividades relacionadas especificamente com sua função social, não alcançando as operações relativas àquelas suas atividades mercantis (comercialização de medicamentos e perfumarias - em suas farmácias - e de sacolas com gêneros alimentícios).

Devidamente cientificada da autuação, a interessada impugnou o feito fiscal por meio do arrazoadado de fls. 191 a 198. Pede a insubsistência do auto de infração, e, no mérito, alega que o SESI goza de imunidade quanto aos tributos de qualquer natureza, porque é uma entidade de objetivos assistenciais e educacionais.

A autoridade julgadora de primeira instância, através da Decisão de fls. 224 a 237, julgou procedente a ação fiscal, uma vez que apurada falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins é devida sua cobrança, com os encargos legais correspondentes. Fundamenta que a entidade 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.

Inconformada com a decisão monocrática, a interessada interpôs recurso voluntário, no qual reitera seus argumentos expendidos na peça impugnatória, acrescentando transcrições do CTN e jurisprudência do STF. Finaliza, invocando amparo na Lei Complementar nº 70/91 para sustentar que o SESI não perdeu sua condição de entidade de assistência social, pelas atividades mercantis daqueles declinados produtos, e, por isso, continua com direito à imunidade.

Através do Acórdão nº 203-05.487, a 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso da contribuinte. A ementa, da referida decisão, está assim redigida:

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

Inconformada, a contribuinte apresenta Recurso Especial de divergência com base no disposto no art. 33 da Portaria MF nº 55/98. Traz, em seu arrazoadado, aresto divergente da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, no qual entende que a própria lei que previu a instituição do SESI, o caracterizou como instituição de educação e assistência social, portanto, sociedade beneficente. Aduz, ainda, que as empresas públicas alcançadas pela regra constitucional (art. 173, §1º), quando exploram atividades econômicas diferem fundamentalmente do SESI, pois este não visa lucro, enquanto que a empresa pública, a sociedade de economia mista e outras entidades que exploram atividades econômicas, visam

[Assinatura]

Processo nº : 11065.001783/97-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.271

lucro. Conclui que não há como se enquadrar nessa hipótese o caso do SESI pelo simples fato da venda das sacolas econômicas e dos produtos farmacêuticos ao público em geral, nas condições descritas.

O Presidente da Terceira Câmara do 2º CC, valendo-se da informação acostada aos autos às fls. 345/346, considerou haver divergência do aresto recorrido com o Acórdão nº 201-72.896 e deu seguimento ao recurso do contribuinte.

Às fls. 349/354, contra-razões ao Recurso Especial de divergência apresentada pela Fazenda Nacional na forma do disposto no § 1º do art. 34 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, Anexo II da Portaria MF nº 55/98, na qual, em síntese, aduz que a imunidade da recorrente não é ampla, eis que ela, entidade de objetivos assistenciais e educacionais só está imune aos impostos que incidem sobre o seu patrimônio, a sua renda e os seus serviços, conforme consta no art. 9º, inc. IV, alínea "a" do CTN (Lei nº 5.172/66), cujo conteúdo foi recepcionado pela CF/88, conforme o art. 150, inc. VI, alínea "a".

Assim, consigna a Fazenda Nacional, não estaria o SESI imune aos demais tributos que incidem sobre a Produção e a Circulação de bens, como o ICMS, o IPI e demais tributos ditos indiretos, que onerem terceiros. Afirmar que a imunidade somente diz respeito às suas finalidades institucionais, consoante expresso no § 4º do referido art. 150 da CF/88. Afirmar que não se está a negar a imunidade que cabe constitucionalmente ao SESI, mas tão-somente conter as exorbitâncias dos procedimentos que ilegalmente pratica, ou seja, comércio permanente de produtos sem o recolhimento da COFINS e do PIS. Entre os requisitos para o reconhecimento da imunidade, afirma, não pode ser excluído a exigência contida no art. 55, inc. II, da Lei nº 8.212/91, qual seja a obtenção do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, que não é suprida pela Lei nº 4.403/46, que instituiu o SESI.

Diante do exposto, a Fazenda Nacional requer a este Egrégio Colegiado da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a manutenção da decisão da Instância "a quo" ora atacada, por estar, segundo seu entender, em conformidade com a legislação de regência da matéria e sua interpretação oficial.

É o relatório.

for

Processo nº : 11065.001783/97-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.271

VOTO VENCIDO

Conselheira: JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar."



Processo nº : 11065.001783/97-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.271

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

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

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

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

"EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. DECRETO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO E INADEQUAÇÃO DA VIA LEGISLATIVA. EXIGÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. ALEGAÇÕES IMPROCEDENTES.

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

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

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

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

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

(...)



Processo nº : 11065.001783/97-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.271

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

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

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

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

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

Eis partes do voto proferido pelo Ministro Moreira Alves:

“(…)

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

“(…)

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

“(…)

JOE

enf

Processo nº : 11065.001783/97-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.271

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

‘Conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades




Processo nº : 11065.001783/97-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.271

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, supriável por meio da analogia, segundo o critério objetivo do magistrado, sem depender do critério subjetivo do legislador, penso que seria, então, forçado a admitir que o caso não seria de mandado de injunção e sim de mandado de segurança ou outro instrumento processual, que não o mandado de injunção. (grifei)

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

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

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

Durante o voto do Ministro Celso de Mello foi abordada a continuidade do benefício fiscal na atual Constituição, presente no § 7º do art. 195, mas, em todo momento se faz referência a Lei em sentido estrito e não a Lei Complementar, como também aos beneficiários da isenção, ou seja, as entidades beneficentes de assistência social, nesse sentido, é o teor da própria ementa:

"MANDADO DE SEGURANÇA – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – QUOTA PATRONAL – ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS – IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º) – RECURSO CONHECIDO E PROVIDO

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

scu

cu

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

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

- Tratando-se de imunidade – que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional –, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia de prerrogativa fundamental em referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo.”(grifei)

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

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

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

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

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

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

Esse privilégio de ordem constitucional justifica-se, plenamente, pelo elevado interesse de natureza pública que qualifica os relevantes serviços prestados à coletividade pelas

[Assinatura]

[Assinatura]

Processo nº : 11065.001783/97-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.271

entidades beneficentes de assistência social (MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, Comentários à Constituição Brasileira de 1988, vol. 4/54, 1995, Saraiva).

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

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

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei nº 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998.

- Preliminar de mérito que se ultrapassa porque o conceito mais lato de assistência social – e que é admitido pela Constituição – é o que parece deva ser adotado para a caracterização da assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social da Carta Magna.

- De há muito se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a “lei” para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a legislação complementar. (grifei)

- No caso, o artigo 195, § 7º, da Carta Magna, com relação a matéria específica (as exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista), determina apenas que essas exigências sejam estabelecidas em lei. Portanto, em face da referida jurisprudência desta Corte, em lei ordinária. (grifei) ADIMC 2028, Ministro Relator Moreira Alves.

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

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 14715/PE:

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

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

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

“MANDADO DE SEGURANÇA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

flu

cy

Processo nº : 11065.001783/97-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.271

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

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

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

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

1 - Só faz jus ao Certificado de Fins Filantrópicos, documento hábil a gerar isenção (sic) da contribuição social patronal prevista no inciso II, do art. 55, da Lei nº 8.212/91, em cumprimento ao art. 195, § 7º, da CF, entidade que comprove:

a) que exerce atividade sem fins lucrativos, o que podia ser feito com apresentação do seu balanço;

b) que tem por finalidade essencial promover a integração de pessoas ao mercado de trabalho, capacitando-os com uma profissão específica;

c) que, por um conjunto integrado de ações, provê os mínimos sociais necessitados pela cidadania, garantido-lhes o atendimento às necessidades básicas, conforme exigência da Lei nº 8.742, de 7.12.93, art. 1º;

d) que atua com missões voltadas exclusivamente aos mais necessitados.

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

3 - Ausência de prova do exercício de atividades filantrópicas.

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

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

6 - Segurança denegada.'

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

MANDADO DE INJUNÇÃO Nº 605/RJ:

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

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



Processo nº : 11065.001783/97-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.271

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

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

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

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

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

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

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficiária 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.

(...)'



Processo nº : 11065.001783/97-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.271

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

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

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

Registro no Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS

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

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

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

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

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

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

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 cadastramento. Data esta posterior ao auto de infração.

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

Assim, não é possível exigir, agora, que à data do Auto de Infração estivesse cumprida tal exigência. Além disso, como consta do voto proferido pelo Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo: "*Não foi autuado por lhe faltar requisito ou certificado, mas pela prática de atos mercantis não previstos no seu estatuto.*"

Exploração de Atividade Econômica



Processo nº : 11065.001783/97-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.271

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)"*

A Constituição Federal estabelece, *in verbis*:

"Art. 145. (...) "

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

"Art. 150. (...) "

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

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

"Art. 173. (...) "

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

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

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

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

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

(...)

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

Não há, em relação aos templos e às entidades mencionadas na alínea c, previsão análoga à do § 3º (que exclui da imunidade recíproca a "exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que

Processo nº : 11065.001783/97-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.271

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 e, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das sessões/DF em, 28 de janeiro de 2003.

Josefa Maria Coelho Marques
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Processo nº : 11065.001783/97-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.271

VOTO VENCEDOR

Conselheiro DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, Redator designado

Em síntese, a controvérsia dos autos em epígrafe gira em torno de aplicação à contribuinte da imunidade estatuída no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, especificadamente em hipótese de atividade comercial.

(i) Da imunidade

Impossível cogitar da aplicabilidade ou não do artigo 150, VI, "c", da Constituição Federal, uma vez que a discussão prende-se à imunidade de contribuição, não de imposto. Vejamos, então, o artigo 195, §7º:

"Art. 195 - *omissis*

§7 - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em Lei."

O termo imunidade não está expressamente escrito no comando constitucional supra, pois decorre vedação constitucional ao ente político de instituir, no caso, contribuições sobre as instituições que menciona. Verifica-se que o conceito da "imunidade" se perfaz na via indireta, perfeitamente ilustrado na limitação do poder de tributar, e não por assinalação direta do legislador.

Consiste, o dispositivo *sub examen*, na aplicação de imunidade contida no texto constitucional e não de isenção, como sugere a sua redação. E a marcação de tal distinção é pedra de toque para o deslinde do litígio.

A distinção de tais institutos tributários quanto aos 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)"¹

¹ MARINS, Jaime. "Imunidade Tributária das Instituições de Educação e Assistência Social", in "Grandes Questões Atuais do Direito Tributário", vol. m, Dialética. São Paulo, 1999, p. 149.

Processo nº : 11065.001783/97-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.271

A isenção, por sua vez, como ensina Luciano Amaro, " 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"².

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 de Pontes de Miranda³, "a imunidade é limitação constitucional à competência para editar regras jurídicas de imposição".

Prescreve a boa doutrina que em se tratando de norma constitucional relativa a imunidade, a interpretação na deve ser limitativa. "A imunidade é sempre ampla e indivisível, não admite restrições ou meios termos, como adverte Leopoldo Braga, porque ninguém pode ser imune em parte, ou até certo ponto (24). O instituto não comporta fracionamento."⁴

Também o tributarista ALCIEDES JORGE COSTA, em recente Parecer sobre a imunidade prevista no art. 150, VI, "d" da Constituição Federal, ao citar AMILCAR DE ARAUJO F ALCÃO, deixa muito claro que as imunidades devem ser interpretadas de maneira ampla:

"...4.4 - As isenções interpretam-se literalmente, diz o Código Tributário Nacional em seu artigo 111, II. Não assim as imunidades cuja interpretação deve ser ampla admitindo-se a interpretação teleológica (cfr. AMILCAR DE ARAUJO FALCÃO, Parecer. in Revista de Direito Administrativo, vol. 66, p.369). E como diz o mesmo autor (op cit., p.369), as imunidades são muito mais um problema de direito constitucional do que um problema de direito tributário. " (grifei).

Complementa-se com os ensinamentos de Sérgio Pinto Martins:

"A imunidade tributária é sempre ampla sem restrições ou meios-termos. Ninguém é imune apenas em parte ou até certo ponto. Se o poder tributante, na imunidade, deixa de receber competência para legislar sobre o imposto em relação a certas pessoas, fatos e coisas é evidente que o instituto acoberta tudo, não comportando fracionamento algum.

Em face da doutrina, nenhuma imunidade fiscal deveria ser admissível, pois implicaria numa "desigualdade". Entretanto, as instituições modernas, com objetivos de alta relevância social e política, não podem deixar de lado a criação de certas regras constitucionais de não-incidência, que devem ser obedecidas na discriminação de rendas. Tais regras erigem-se em princípios fundamentais de regime, que devem ser resguardados acima de tudo.

A imunidade, não sendo uma renúncia de direito de tributar, não representa favor fiscal algum. Como limitação constitucional, suas normas devem ser interpretadas ou examinadas como genéricas, adotando-se uma exegese ampliativa. Não sendo uma exceção, a imunidade não deve ser interpretada por meio de processo restritivo. Ao

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

³ MIRANDA. Pontes. "Questões Forenses", 2ª ed., Tomo III, Borsoi. RJ, 1961, p. 364. J

⁴ OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de., "Curso Expositivo de Direito Tributário, Ed. Resenha Tributária, 1976, pág. 50

Processo nº : 11065.001783/97-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.271

contrário, sua interpretação deve ser ampliativa, pois o legislador não pode restringir o alcance da Constituição."⁵

Importante observar que a 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 à lei complementar 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 normas de eficácia contida, pois, como leciona José Afonso da Silva⁶:

"são aquelas em que o legislador constituinte regulou suficientemente os interesses relativos à determinada matéria, mas deixou margem à atuação restritiva por parte da competência discricionária do Poder Público, nos termos que a lei estabelecer ou nos termos de conceitos gerais nelas enunciados" .

Conclui-se, portanto, que, caso a contenção por lei restritiva não ocorrer, a norma será de aplicabilidade imediata e expansiva.

Destarte, 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.

Quanto à pertinência do SESI ao gênero de instituições de assistência social, leciona a doutrina que as instituições de assistência social são todas aquelas pessoas jurídicas de direito privado, sociedades civis, associações civis, fundações, serviços sociais, dedicadas à previdência, saúde e à assistência social *strito sensu*.

Para clarear o significado do campo de assistência social enquanto gênero, a própria Constituição define em seu art. 6º, que a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, como direito sociais. É assistência *social*, toda aquela que visa o real cumprimento desses direitos supra elencados.

Conclui-se, portanto, que todas as fundações de direito privado que tenham como finalidade estatutária, educação e/ou a assistência social, deverão ser imunes à tributação de seu patrimônio, de sua renda e de seus serviços.

Assim sendo, não há dúvida quanto ao direito do SESI à imunidade estabelecida no art. 195, §7º da Constituição Federal.

⁵ SÉRGIO PINTO MARTINS, *Suplemento Tributário LTr* nº 34/95, págs. 241/242

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

Processo nº : 11065.001783/97-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.271

(ii) Alcance da imunidade

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 complementar⁶.

Tem-se, 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, constatada a pertinência com seus objetivos institucionais previstos em seu ato constitutivo e regulamento.

De acordo com o auto de lançamento, 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, ultrapassando, desta forma, seus fins estatutários.

No acórdão CSRF/02-0.883, de 06 de junho de 2000, o insigne Conselheiro designado para relatar o voto vencedor, Dr. Otacílio Cartaxo, aduziu em síntese que não há autorização legal para que a entidade promova a abertura de estabelecimentos destinados a comercialização de produtos, incidindo, portanto, a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social. Ademais, a rede de estabelecimentos ou lojas destinadas à venda das sacolas econômicas e dos medicamentos pelo SESI está franqueadas ao público em geral, sem qualquer distinção. Destaca ainda o relator que não fora autuada a contribuinte por lhe faltar requisito ou certificado, mas pela prática de atos mercantis não previstos em seu estatuto.

Assim sendo, o que resta analisar é se, efetivamente, a empresa atendeu aos requisitos do previsto no artigo 14, do Código Tributário Nacional, para fruição daquele instituto tributário, ou exerceu atividade estranha a seus objetivos sociais.

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 prescreve o seu artigo 1º:

"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

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 baila, 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 : 11065.001783/97-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.271

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, de 02 de dezembro de 1965, que aprovou o Regulamento do Sesi, estatuiu em seu capítulo a finalidade e metodologia da referida entidade reforça os objetivos dispondo o que segue:

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 executar medidas que contribuam diretamente, para o bem-estar social dos trabalhadores nas 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 dessas 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

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

Já nesse ponto, o Sesi, embora com personalidade jurídica privada (art. 2º, do Decreto-Lei nº 9.403/46), é 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 ressaltada, pois embora com personalidade privada, sua natureza beneficente é notória e sua atuação eminentemente voltada ao interesse público, atuando ao lado de diversos Ministérios, justificando a composição de seu Conselho pelos respectivos Ministros de Estados.

Verifica-se facilmente a impossibilidade do Estado atuar em todos os segmentos da sociedade. Com vistas à manutenção da ordem social e atendimento dos objetivos da República Federativa do Brasil, criou-se a oportunidade para que as entidades beneficentes de

Processo nº : 11065.001783/97-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.271

assistência social o auxiliem no mister de prestar auxílio aos hipossuficientes. 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 saudoso Hely Lopes Meirelles, discorrendo sobre os serviços sociais autônomos, como o SESI, SESC, SENAI e SENAC, leciona 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. (...) os serviços sociais autônomos, como entes de cooperação, do gênero paraestatais, vicejam ao fado do Estado e sob seu amparo, mas sem subordinação hierárquica à qualquer autoridade pública, ficando apenas vinculado ao órgão estatal mais relacionado com suas atividades, para fins de controle finalístico e prestação de contas de dinheiros públicos recebidos para sua manutenção".⁷

Destarte, caracterizada sua natureza paraestatal de índole assistencial, não há como sua atividade comercial possa ter qualquer conotação com a norma esculpida no art. 173 da Constituição Federal, a qual se dirigem às atividades de empresas públicas e sociedades de economia mista que atuem diretamente no mercado com conotação específica no direito econômico, buscando o lucro.

A Constituição estabeleceu que só tem direito à isenção as entidades beneficentes de assistência social. Isso quer dizer que a isenção deixou de estar ligada à **filantropia** para ligar-se "**à assistência social**", por outras palavras, não haverá imunidade para aquelas entidades que visam principalmente à acumulação de receita.

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. Ao vender produtos farmacêuticos e alimentos, a entidade está integralmente cumprindo seu mister de elevar o padrão de vida dos trabalhadores e seu bem-estar em geral, cumprindo com seus objetivos institucionais previstos em regulamento, sem afrontar ao disposto no § 22, do art. 14 do CTN.

E se tais produtos são vendidos ao público em geral e não somente àqueles vinculados ao SESI, 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.

Cabe a transcrição de parte do voto do Conselheiro Francisco Maurício Silva no Acórdão nº 203- 05.346, julgado em 06/04/1999, quando este salienta que:

"quando o SESI vende aqueles sacolões com medicamentos e alimentos não está fugindo de sua finalidade institucional. Ao contrário, está colaborando com o Poder Público no controle de preços, no combate à fome e às doenças, a par de prosseguir no combate à ignorância"

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

Processo nº : 11065.001783/97-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.271

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou quanto a atividades comerciais realizadas por entidades beneficentes, em sede de ação na qual discutia-se a imunidade de imposto ao SESC, entidade análoga ao SESI, voltada principalmente à atividade comercial.

O SESC explora atividade comercial de diversão pública (cinema) mediante cobrança de ingressos aos comerciários (seus filiados) e ao público em geral. O acórdão⁸ restou assim ementado:

ISS- SESC- Cinema. Imunidade Tributária (arl. 19, III, c, da EC 1/69).

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

Adiante em seu voto, o Ministro relator aborda questão de maior interesse ao presente julgado, como, a seguir, constata-se:

O recorrente (o SESC) 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.

Do exame dos autos verifico que, entre os objetivos institucionais do recorrente, se encontram o da melhoria geral do padrão de vida (artigo 3º, d, Regulamento SESI) e, como consequência, estimular e facilitar a vida familiar (at. 7º, a, Regulamento SESI). Nesses objetivos enquadra-se a atividade em causa, que não se limita aos comerciários e às suas famílias. Por outro lado, observa-se 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.

No caso sob apreciação, trata-se de forma incontestada nos autos de entidade beneficente de assistência social sem qualquer fim lucrativo. Pode até resultar em lucro determinada operação, mas justamente por não ser a sua finalidade, caso haja lucro, este não pode ser distribuído. A presunção, não revertida pela fiscalização, é que o resultado de tais vendas é empregado na manutenção da entidade.

⁸ Recurso Extraordinário 116. 188-SP, rei. para o Acórdão Min. Sydney Sanches, j. 2010211990.

Processo nº : 11065.001783/97-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.271

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 do STF ⁹, julgado em 29 de março de 2001, assim ementado:

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)

Não logrou o Fisco provar, nos autos analisados, que o produto das vendas das referidas sacolas não foi revertida ao SESI para o alcance de seus objetivos institucionais. Assim, não há impossibilidade legal em realização de atividade comercial pela entidade, desde que não distribuam quaisquer parcelas de seu patrimônio ou renda a título de lucro ou participação no seu resultado, nem aplicarem a renda obtida fora do país.

A aplicação da imunidade das entidades de assistência social deve ser analisada 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 algumas 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.

O SESI tem como principal receita a contribuição parafiscal exigida das empresas industriais, para apoio às atividades fins que desenvolve. Todavia muitas vezes não se mostra a arrecadação suficiente para cumprir com a vasta gama de objetivos que lhe são impostos por lei. Portanto, é compreensível que ele se valha de outros meios para garantir a manutenção da Instituição, e ao mesmo tempo forneça à sociedade em geral a possibilidade de atendimento às suas necessidades mais elementares.

Ante todo o exposto, reconheço a imunidade do SESI sobre a COFINS com base no art. 195, § 7.9., 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 SESI⁷; e já haver o Supremo Tribunal Federal se manifestado quanto à possibilidade de entidades beneficentes realizarem atividades comerciais, desde que cumpridos os requisitos exaustivamente abordados.

⁹ Recurso Extraordinário 237. 718-61SP, D.J. 0610912001. 16

⁷ Auditorias do Tribunal de Contas da União – TCU – Número 9. Ano 2. Brasília-DF. 1999

Processo nº : 11065.001783/97-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.271

Voto, portanto, para conhecer o recurso e dar-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 28 de janeiro de 2003


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA