Publicado no Diário Oficial da União
de 30 / 05 / 2003
Rubrica

Processo nº : 11065.001807/97-82
Recurso nº : 108.331
Acórdão nº : 201-76.165

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 - 108.331

COFINS – IMUNIDADE – CF/1988, ART. 195, § 7º - SESI - A venda de medicamentos e de cestas básicas de alimentação estão, conforme o 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, o recurso é de ser provido.

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 (Relatora) e Antônio Carlos Atulim (Suplente). Designado o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer para redigir o voto vencedor. Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Celso Luiz Bernardon.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2002.

Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

Rogério Gustavo Dreyer
Relator-Designado

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).
Iao/cf/mdc

Processo nº : 11065.001807/97-82
Recurso nº : 108.331
Acórdão nº : 201-76.165

Recorrente : SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA - SESI

RELATÓRIO

O presente processo trata de lançamento formalizado por meio de auto de infração para exigência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e acréscimos legais, referente ao período de julho de 1992 a agosto de 1994.

A exigência fiscal teve como enquadramento legal o disposto nos artigos 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da Lei Complementar 70/1991. Em anexo ao lançamento, encontram-se os documentos de fls. 31/233, consistindo de cópia de ficha de cadastramento perante a Secretaria da Fazenda/RS e cópia do livro de registro de apuração do ICMS.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal, a exigência decorre da falta de recolhimento da COFINS, no percentual de 2% sobre as vendas efetuadas pelo estabelecimento.

A tributação deveu-se ao fato de que a fiscalizada vem atuando no comércio varejista através da venda de cestas básicas (chamadas sacolas econômicas), em estabelecimentos totalmente desvinculados da parte assistencial do SESI. Acrescem os fiscais autuantes que as sacolas econômicas são comercializadas através de várias unidades comerciais específicas para este fim, chamadas de "postos de vendas" as quais possuem CGC e endereços próprios, tal qual filiais vinculadas a respectiva matriz. Nos postos de venda e unidades de produção as sacolas são vendidas para o público em geral, isto é, não existe exclusividade para os associados do SESI. Aduzem que as atividades desenvolvidas são classificadas como "Comércio Varejista no ramo de Supermercado" e a venda é registrada em máquinas registradoras ou PDV, ambos com autorização e controle da Fazenda Estadual, para efeitos de recolhimento do ICMS.

Entende a fiscalização que o SESI é uma entidade que desenvolve atividade mercantil no ramo de supermercados, atividade esta que "não está relacionada diretamente com o atendimento das finalidades assistenciais e educacionais da fiscalizada". Em face desse desvirtuamento da sua atividade social, considerando ainda o disposto nos Pareceres CST/SIPR 91, de 28/01/91, e 1.624, de 26/12/90, conclui a fiscalização que são devidas a Contribuição para o PIS e a COFINS sobre o faturamento das Unidades de Produção e Postos de Vendas.

A interessada apresentou impugnação tempestiva (fls. 237/244), com as seguintes alegações:

a) o SESI é ente jurídico de direito privado exercente de função delegada do Poder Público, instituído pelo Decreto n.º 9.403/46 e regulado pela Lei n.º 2.613/55, sendo seus bens e serviços equiparados como se da União fossem;

b) é uma entidade de caráter assistencial e educacional, por força do Decreto 9.403/46, art. 1°, Decreto 57375/65, arts. 3°, 4° e 5° e Lei 4.440/64, art. 5° e Circular INPS 10/67;

c) em sendo entidade de educação e assistência social ao trabalhador urbano, da indústria, do transporte, das comunicações e da pesca, é de ser excluída da incidência do artigo 17, inciso III, do Decreto 88.081/79, conforme o processo judicial n.° 880040233-0, na Justiça Federal;

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

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

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

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

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

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

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

A autoridade julgadora de primeira instância julgou procedente a ação fiscal, em decisão (fls. 263/276) assim ementada:

Processo nº : 11065.001807/97-82
Recurso nº : 108.331
Acórdão nº : 201-76.165

"CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANC. SEGUR. SOCIAL

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

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

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE".

Irresignada com a decisão, a recorrente apresentou Recurso Voluntário tempestivo (fls. 281/291), reiterando as alegações expostas em sua peça impugnatória e juntou, às fls. 328/330, Mandado de Segurança para que se dê prosseguimento ao processo administrativo independentemente do depósito de 30% da exigência fiscal.

É o relatório.

Marques

VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

O recurso voluntário é tempestivo. O estabelecido no § 2º do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela MP nº 1.621/1997, atualmente MP nº 2.176-79, de 23 de agosto de 2001, referente ao depósito de, no mínimo, 30% da exigência fiscal definida na decisão, foi suprido por provimento judicial. Assim, conheço do recurso.

A matéria objeto do recurso já foi apreciada em sessões de julgamento deste Conselho, tendo havido diversos resultados e por variados fundamentos. Para melhor entendimento transcrevo votos de julgamentos anteriores.

Inicialmente o voto da Conselheira Lina Maria Vieira, no **Acórdão nº 203-05.601**, de 08 de junho de 1999:

"VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA LINA MARIA VIEIRA

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Conforme relatado, no presente processo é discutido o lançamento de ofício da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidente sobre vendas no comércio varejista de cestas básicas (sacolas econômicas) ou produtos farmacêuticos.

Por tratar de igual matéria à acima abordada, adoto e transcrevo o brilhante Voto do ilustre Conselheiro Tarásio Campelo Borges (Acórdão nº 202-10.275):

'A ora recorrente insiste que desfruta de imunidade constitucional sobre sua renda, patrimônio e serviços, por força do artigo 150, inciso VI, alínea 'c', da atual Carta Magna.

Entretanto, o próprio texto constitucional, que transcrevo, é contrário às pretensões da recorrente.

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

.....

VI - instituir impostos sobre:

.....

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

.....

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

..... ' (grifei).

Com efeito. A vedação constitucional trata de impostos, e é pacífico, tanto na jurisprudência deste Colegiado quanto na jurisprudência judicial, o caráter tributário da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, frente à Carta Magna de 1988. Apesar do gênero tributo, não pertence à espécie imposto, pois é uma contribuição social.

Neste sentido, por unanimidade de votos, já se manifestou a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, na apreciação do Agravo Regimental em Agravo de Instrumento AGRAV-174540/AP, em Sessão de julgamento de 13.02.96, que teve como Relator o ilustre Ministro MAURÍCIO CORRÊA:

'AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL INSTITUÍDA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91. EMPRESA DE MINERAÇÃO. ISENÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. DEFICIÊNCIA NO TRANSLADO. SÚMULA 288. AGRAVO IMPROVIDO.

As contribuições sociais da seguridade social previstas no art. 195 da Constituição Federal que foram incluídas no capítulo do Sistema Tributário Nacional, poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, 'b', do Sistema Tributário, posto que excluídas do regime dos tributos.

Sendo as contribuições sociais modalidades de tributo que não se enquadram na de imposto, e por isso não estão elas abrangidas pela limitação constitucional inserta no art. 155, § 3º, da Constituição Federal.

Deficiência no translado. A ausência da certidão de publicação do aresto recorrido. Peça essencial para se aferir a tempestividade do recurso interposto e inadmitido. Incidência da Súmula 288.

*Agravo regimental improvido' (*grifei)

No caso presente, por coerência, também entendo incabível a aplicação do disposto no artigo 14 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), visto que o mesmo é vinculado ao inciso IV do

artigo 9º, que trata de vedação para cobrança de imposto, espécie de tributo onde não se enquadra a Cofins.

Da mesma forma, creio inaplicável à espécie a isenção de que trata o inciso III do artigo 6º da Lei Complementar nº 70/91, que ampara *'as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei'*.

Com efeito. Os artigos 2º do Decreto-Lei nº 9.403/46, que atribuiu à Confederação Nacional da Indústria o encargo de criar, organizar e dirigir o Serviço Social da Indústria, e 1º e 4º do Regulamento do Serviço Social da Indústria (SESI), aprovado pelo Decreto nº 57.375/65, também alegados pelo patrono da recorrente em seu favor, dispõem:

Decreto-Lei nº 9.403/46:

'Art. 2º – O Serviço Social da Indústria, com personalidade jurídica de direito privado, nos termos da lei civil, será organizado e dirigido nos termos do regulamento elaborado pela Confederação Nacional da Indústria (...).'(grifei)

Decreto nº 57.375/65:

'Art. 1º – O Serviço Social da Indústria (SESI), criado pela Confederação Nacional da Indústria, a 1º de julho de 1946, consoante o Decreto-Lei número 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 na indústria e nas atividades assemelhadas, concorrendo para a melhoria do padrão de vida no país, e, bem assim, para o aperfeiçoamento moral e cívico, e o desenvolvimento do espírito da solidariedade entre as classes.'

§ 1º - .....

§ 2º - .....' (grifei)

.....

"Art. 4º - Constitui finalidade geral do SESI: 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).'(grifei)

Ou seja, é finalidade do SESI promover o bem-estar social dos trabalhadores da indústria e atividades assemelhadas e auxiliá-los na solução de problemas básicos de existência (saúde, alimentação, etc.).

Entretanto, o comércio varejista de cestas básicas (sacolas econômicas) ou produtos farmacêuticos, tendo como beneficiários todos aqueles que necessitem de tais produtos, vinculados ou não à classe dos trabalhadores da indústria ou de atividades assemelhadas, desvirtua a atividade do SESI, mesmo que o preço dos produtos seja inferior ao praticado pelo mercado local, pois esta não é finalidade essencial da entidade, uma vez que não está prevista nos textos legais que tratam do Serviço Social da Indústria (Decreto-Lei nº 9.403/46 e Decreto nº 57.375/65). É, simplesmente, prática comercial com margem de lucro e/ou custo reduzido.

Ademais, ainda que ciente da irrelevância da existência ou não de lucros para a exigência da Cofins, pois a base de cálculo da mesma é o faturamento, creio ser importante para dar ênfase à caracterização de prática comercial – diferente de atividade assistencial – a prova da existência de lucro nas operações de venda de cestas básicas (sacolas econômicas) ou produtos farmacêuticos. Esta prova é fornecida pela própria recorrente, no item 6 do recurso voluntário, quando diz que *'a renda obtida nestas atividades é direcionada para o sustento da atividade global do SESI'*. A palavra *renda*, neste contexto, tem o sentido de *lucro*, pois somente pode ser direcionado para o sustento da atividade global do SESI o montante que excede à soma do custo dos produtos vendidos com as despesas de cada um dos estabelecimentos que praticam tais operações, e este montante é o lucro da atividade comercial.

Afora as palavras da ora recorrente em suas razões de recurso, os Demonstrativos de Resultados constantes dos autos comprovam que os estabelecimentos que promovem vendas no comércio varejista de cestas básicas (sacolas econômicas) ou produtos farmacêuticos auferem lucros incompatíveis com a prática de assistência social.

Para fortalecer a tese de que a comercialização de cestas básicas (sacolas econômicas) ou produtos farmacêuticos não é atividade prevista nos estatutos da entidade, lanço mão do artigo 48 do próprio Regulamento do SESI aprovado pelo Decreto nº 57.375/65, que transcrevo:

'Art. 48 - Constituem receita do Serviço Social da Indústria:

a) as contribuições dos empregadores da indústria dos transportes, das comunicações e de pesca, previstas em Lei;

b) as doações e legados;

c) as rendas patrimoniais;

> *d) as multas arrecadadas por infração de dispositivos legais, regulamentares e regimentais;*
>
> *e) as rendas oriundas de prestações de serviços e de mutações de patrimônio, inclusive as de locação de bens de qualquer natureza;*
>
> *f) as rendas eventuais.*
>
> *Parágrafo único. A receita do SESI se destina a cobrir suas despesas de manutenção e encargos orgânicos, o pagamento de pessoal e serviços de terceiros, a aquisição de bens e valores, as contribuições legais e regulamentares, as representações, auxílios e subvenções, os compromissos assumidos, os estipêndios obrigatórios e quaisquer outros gastos regularmente autorizados.'*

Pela leitura do dispositivo transcrito, não é possível encontrar enquadramento para as receitas oriundas de operações mercantis, ou seja, esta é uma operação estranha aos objetivos do SESI.

Por fim, a própria Constituição Federal, no § 1º do artigo 173 do Capítulo *'Dos Princípios Gerais da Atividade Econômica"*, integrante do Título que trata *"Da Ordem Econômica e Financeira'*, é contrária à tese defendida pelo patrono da ora recorrente, senão vejamos:

> *'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.'* (grifei).

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, conforme dispõe o artigo 2º do Decreto-Lei nº 9.403/46.'

Não bastassem todas as razões aduzidas no acórdão acima transcrito, saliento que a Constituição Federal, em seu art. 195, § 7º, remeteu à lei infraconstitucional a definição dos requisitos que devem ser atendidos pelas entidades beneficentes de assistência social para o gozo da imunidade da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

Embora a Lei Complementar pouco ou nada tenha acrescentado, afinal, foram estabelecidas as necessárias condições, com o advento da Lei nº. 8.212/91,

enunciadas que foram ditas condições, traduzidas no cumprimento das exigências inscritas no seu artigo 55, a saber:

> *'- seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal;*
>
> *- seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecidos pelo Conselho Nacional de Serviço Social;*
>
> *- promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;*
>
> *- não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios, a qualquer título;*
>
> *- apliquem integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.'*

Também não há no Estatuto da entidade em apreço qualquer previsão de atividades voltadas à exploração de comércio de produtos, ainda mais se tais vendas abrangerem a comunidade em geral e não só os trabalhadores na indústria e nas atividades assemelhadas como previsto em seu Regimento.

Entidades como o SESI, pessoas jurídicas criadas pelo Estado no interesse da coletividade, embora sob a forma de pessoa jurídica de direito privado, têm conferidas por lei certas regalias e vantagens desconhecidas das pessoas jurídicas de direito privado de igual organização jurídica, desde que não explorem atividade empresarial. Se o fizerem, por efeito do disposto no art. 173, § 1º, da Constituição Federal, submetem-se às normas civis, comerciais e tributárias, aplicáveis às empresas privadas. A estas entidades não é lícito fazer concorrência desleal à iniciativa privada.

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

No **Acórdão nº 202-10.110**, de 13 de maio de 1998, o voto vencedor, proferido pelo Conselheiro Hélvio Escovedo Barcellos, foi no seguinte sentido:

"VOTO DO CONSELHEIRO HELVIO ESCOVEDO BARCELLOS
RELATOR-DESIGNADO

Entendo, preliminarmente, que a matéria deve ser examinada à luz do artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, visto que, no nosso entender, a imunidade instituída pelo artigo 150, IV, "c", é restrita aos " impostos", nas hipóteses ali consideradas.

Declara o dispositivo inicialmente citado, que dispõe sobre a seguridade social:

'Artigo 195.

(...)

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

Desde logo, é de se afirmar que o dispositivo constitucional transcrito, embora fale de 'isenção', refere-se a 'imunidade'.

Tal entendimento constitui ponto pacífico na doutrina, conforme, aliás, foi invocado por este Conselho no Acórdão nº. 202-09.718, que, ao ensejo do exame desse dispositivo, invocando, por igual, a doutrina pacífica, declarou, *in verbis:*

'... o mandamento contido no § 7º do art. 195 da C.F., "são isentas de contribuição para a seguridade social...' não traduz tecnicamente o instituto da isenção, que tem aptidão para ser veiculado por lei ordinária, devendo o intérprete conceber tal locução com a textura 'São imunes...', uma vez que a proteção assegurada pela Lei Maior assume o 'status' do instituto jurídico da imunidade.'

Diga-se que esse aspecto da questão tem relevância na hipótese em exame, uma vez que, também segundo a doutrina pacífica, entre outros o insigne Carlos Maximiliano, contrariamente ao que ocorre com a isenção, que é de interpretação restritiva (v. CTN, art. 111), a imunidade tem alcance amplo e extensivo.

Por outro lado, para não nos alongarmos em considerações quanto ao caráter tributário das contribuições sociais, é a própria decisão recorrida que, depois de se socorrer dos mestres, declara que:

'... está pacificado na jurisprudência atual o caráter tributário das contribuições sociais, entre as quais o PIS, frente à Carta de 88.'

É certo que o mencionado dispositivo subordina sua aplicação ao atendimento *'das exigências legais'*.

Antes, porém, de apreciarmos o atendimento das exigências legais, vejamos a primeira condição, inscrita no próprio texto constitucional, de ser o destinatário do benefício da imunidade um ***'instituto de educação e de assistência social'***.

A própria lei que previu a instituição do SESI o caracterizou como instituição de educação e de assistência social.

Trata-se da Lei nº 4.403/46, cujo artigo 1º atribuiu 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 dos trabalhadores na indústria e nas atividades assemelhadas, concorrendo para a melhoria do padrão geral da vida no país e, bem assim, para o aperfeiçoamento moral e cívico e o desenvolvimento do espírito de solidariedade entre as classes.'

O § 1º desse artigo 1º delineia com detalhes as atribuições do SESI, na execução daquelas atribuições, a saber, a de adotar:

'.... 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 à valorização do homem e os incentivos à atividade produtora.'

Tais atribuições, como não poderia deixar de ser, são reeditadas no Decreto nº 57.375/65, que aprovou o Regulamento do SESI.

Conforme, aliás, já foi dito pelo recorrente, o SESI é:

'... integralmente, uma entidade de assistência social e todas as atividades que ele desempenha são vinculadas a esta sua qualidade, sendo que até mesmo a venda de sacolas econômicas e medicamentos têm essa finalidade, pois a renda obtida nestas atividades é diretamente direcionada para o sustento da atividade global do SESI, inexistindo distribuição de lucros o qualquer forma de dividendos para seus funcionários, Diretores e/ou Conselheiros.'

Reconhecendo, aliás, tais contribuições e atividades, declarou a decisão recorrida que:

'Os bons e relevantes serviços prestados pelo SESI não estão em julgamento, nem tampouco os nobres objetivos que certamente norteiam também os empreendimentos aqui gozados.'

Demonstrada, assim, a condição da instituição de educação e de assistência social que caracteriza o SESI, vejamos agora o 'atendimento das condições estabelecidas em lei'.

Nesse passo, conforme declara a decisão recorrida, invocando a doutrina de Sacha Calmon, a *'lei reguladora do § 7º do art. 195 deverá ser Lei Complementar'*.

Pois bem, a Lei Complementar nº. 70/91, com base na norma constitucional em causa, apenas reiterou a imunidade, ao declarar, pelo inciso III do seu art. 6º, isentas da contribuição:

'as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei.'

Embora a Lei Complementar pouco ou nada tenha acrescentado, afinal, foram estabelecidas as necessárias condições, com o advento da Lei nº 8.212/91,

enunciadas que foram ditas condições, traduzidas no cumprimento das exigências inscritas no seu artigo 55, a saber:

> *'I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal;*
>
> *II - seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecidos pelo Conselho Nacional de Serviço Social;*
>
> *III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;*
>
> *IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios, a qualquer título;*
>
> *V - apliquem integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.'*

Nesse passo é preciso esclarecer que tão detalhadas condições e exigências são mais endereçadas às instituições privadas aí também incluídas. Daí o rigor.

É evidente que, no caso do SESI, como nas entidades dessa natureza, estabelecidas por lei e indiretamente vinculadas ao Poder Público, o próprio texto legal que estabelece suas atividades e objeto não só reconhece como exige o cumprimento das citadas condições.

Não obstante encontrar-se nessa hipótese, como vimos pela transcrição da legislação em causa, o SESI ainda atende, dentre as condições acima transcritas, especificamente as dos incisos I, III, IV e V, visto que, quanto ao inciso II, é suprida pela própria lei e pela entidade que o instituiu.

O reconhecimento de utilidade pública, pelos governos federal, estadual e municipal, é atestado pelos correspondentes certificados anexos aos recursos: a condição do inciso III constitui a própria atividade institucional do SESI, assim como as dos incisos IV e V também são de ordem institucional da organização; as eventuais rendas obtidas são integralmente aplicadas no País e não há distribuição de lucros, tampouco são os seus diretores e/ou conselheiros remunerados.

Vejamos agora o caso das vendas de sacolas econômicas e as farmácias do SESI, que, especificamente, ensejaram o procedimento fiscal contra a mencionada entidade.

Quanto aos produtos objeto das vendas, são produtos alimentares (sacolas econômicas) e produtos farmacêuticos, esclarecendo-se, quanto a estes, que a menção feita pelo Fisco, com especial ênfase, a artigos de perfumaria, refere-se, na realidade, a artigos de higiene e cuidados corporais (dentrifícios, sabão,

sabonete e desodorantes). Sem dúvida, produtos de primeira necessidade, destinados à alimentação, higiene e tratamento médico das pessoas de limitada capacidade econômica, merecedoras de tratamento privilegiado, por parte das referidas entidades.

Resta, então, o aspecto, também invocado pela decisão recorrida com tanto destaque, de serem tais produtos também expostos à venda a terceiros que, embora não associados da entidade, não obstante fazem parte da comunidade local.

Ainda aí estamos com o patrono da recorrente, quando este afirma que:

> *'... na medida em que a defesa do salário real dos trabalhadores e a assistência em relação aos problemas domésticos decorrentes da dificuldade de vida fazem parte dos objetivos institucionais do SESI, pergunta-se se está a venda de alimentos e medicamentos por preço abaixo dos praticados no mercado, divorciado de tais objetivos....'.*

Entende a decisão recorrida que não se vislumbra na legislação constituinte do SESI autorização expressa para o comércio de produtos.

Mas nem sempre a vontade do legislador está expressa literalmente, '*cabendo aos que trabalham com a lei sua interpretação, tanto restritiva, quanto extensiva*'. E não nos esqueçamos do consagrado princípio de hermenêutica, que manda interpretar de maneira ampla e sempre mais favorável a quem se destina o dispositivo que confere imunidade.

Assim é que o saudoso mestre Aliomar Baleeiro, em comentário a dispositivo semelhante da Constituição anterior, mas que se ajusta à hipótese em exame, declarava, com toda a convicção de seu vasto conhecimento (invocado por Ives Gandra, em 'Comentários à Constituição', vol. 6º, Tomo I):

> *'.... a interpretação deve repousar no estudo do alcance econômico ... e não no puro sentido literal das cláusulas constitucionais. A Constituição quer imunes instituições desinteressadas e nascidas do espírito de cooperação com o Poder Público, em suas atividades específicas. Ilude-se o intérprete que procura dissociar o fato econômico do negócio jurídico, para sustentar que o dispositivo não se refere a este.'*

Examinemos, por fim, a questão à luz do princípio da livre concorrência, inscrito na Constituição, e também invocado na decisão recorrida.

A norma foi inserida no Capítulo referente à Ordem Econômica e, especificamente, no que interessa à hipótese em exame, no § 1º do art. 173, que sujeita ao regime jurídico próprio das empresas privadas, '*inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias*', as instituições públicas que pratiquem as atividades próprias dessas empresas privadas.

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

Ainda, a invocação da decisão recorrida foi muito bem contestada pela recorrente, ao declarar, a propósito:

> *'Quanto à venda indiscriminada, sem a restrição a seus usuários legais, é o reconhecimento do SESI de que a assistência social, nos termos preconizados em seus constitutivos, visa fundamentalmente ao atendimento de seres humanos, pessoas que sofrem os males da penúria financeira e cujos filhos e demais dependentes, além deles próprios, adoecerem e sentirem fome, independente da categoria econômica a que pertençam. Limitar a venda de sacolas econômicas ou de medicamentos aos usuários legais do SESI é desconhecer o verdadeiro sentido da prática da assistência social, é querer que o SESI pratique a verdadeira omissão de socorro a quem precisa comer e necessita de medicamentos para sanar seus males, tudo a preço abaixo do mercado, valorizando desta forma seu salário real.'*

Depois, não há de ser tal atividade tipicamente assistencial e humanitária, mesmo sem outro propósito senão o de servir a comunidade carente, exercida, infelizmente, em escala mínima, que há de afetar as empresas que, embora legalmente habilitadas, visem exclusivamente o lucro.

As empresas públicas alcançadas pela regra constitucional, em face do princípio da livre iniciativa (art. 173, § 1º), quando explorem 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 explorem atividades econômicas, visam lucro, *'tanto que aquelas que não o conseguem estão sendo privatizadas'*.

E convenhamos que jamais se cogitou de se privatizar o SESI ou qualquer entidade de assistência social da mesma natureza, simplesmente pelo fato de ser a assistência social e educacional o seu objetivo, e não o lucro.

Por todas essas razões, voto pelo provimento do recurso."

Na Câmara Superior de Recursos Fiscais vinha sendo decidido o assunto, no sentido do voto que transcrevo abaixo, prolatado no **Acórdão nº CSRF/02-0.883**, de junho de 2000:

"VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

O recurso cumpre as formalidades necessárias para ser conhecido.

O presente litígio versa sobre o alcance da imunidade ou da isenção da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) prevista, em relação às atividades desenvolvidas pelo Serviço Social da Indústria,

especificamente nas vendas de 'cestas básicas' e medicamentos em estabelecimentos comerciais criados pelo SESI.

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

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

> *'Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União aos Estados e aos Municípios:*
>
> *(omissis)*
>
> *VI – instituir impostos sobre:*
>
> *(omissis)*
>
> *c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.'*

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

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

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

> *'Art. 9º - É vedado á união, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*
>
> *(omissis)*
>
> *IV – cobrar imposto sobre:*
>
> *(omissis)*
>
> *c) patrimônio, a renda ou serviços de partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados na Seção II deste capítulo;'.*

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

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

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

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

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

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

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

> *'Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*
>
> *I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*
>
> *(omissis)*
>
> *b) a receita ou faturamento".*

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

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

O § 7º do artigo 195 da CF é norma dconstitucional de eficácia limitada, ou seja, depende de norma complementar, no caso lei, para que possa gerar a

plenitude dos seus efeitos jurídicos. Portanto, essa norma não é pura e simplesmente auto aplicável, dependendo de lei regulamentadora para a sua aplicação.

Interpretando sistematicamente a situação de imunidade de caráter subjetivo, para efeitos de incidência da Contribuição para o PIS, o Parecer CST/SIPR nº 1624 determina que as entidades assistenciais que também exercem atividade comercial sujeitam-se ao recolhimento da contribuição devida, com base na receita bruta, acrescentando que a prática de atos de natureza econômico-financeira, concorrendo com organizações que não gozem da isenção, desvirtua a natureza de suas atividades, o que pode lhe acarretar a perda do favor legal.

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

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

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

> *'Art. 1° - Fica atribuído à Confederação Nacional da Indústria o encargo de criar o Serviço Social da Indústria (SESI), com a finalidade de estudar, planejar e executar, direta ou indiretamente, medidas que contribuam para o bem estar social dos trabalhadores na indústria e nas atividades assemelhadas, concorrendo para a melhoria do padrão geral de vida no país e, bem assim, para o aperfeiçoamento moral e cívico e o desenvolvimento do espírito de solidariedade entre as classes.*
>
> *§ 1° - Na execução dessas finalidades, o Serviço Social da Indústria terá em vista, especificamente, providências no sentido da defesa dos salários – reais do trabalhador (melhoria das condições de habitação, nutrição e higiene), a assistência em relação aos problemas domésticos decorrentes da dificuldade de vida, as pesquisas sociais-econômicas e atividades educacionais e culturais, visando a valorização do homem e os incentivos à atividade produtora.'*

Já o Decreto nº 57.375/65, que aprovou o Regulamento do Serviço Social da Indústria, especifica melhor os objetivos do SESI e assim dispõe nos artigos pertinentes ao caso:

> *'Art. 1° - O Serviço Social da Indústria (SESI), criado pela Confederação Nacional da Indústria, a 1° de julho de 1946, consoante o Decreto-Lei n° 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 na indústrias e nas atividades assemelhadas, concorrendo para a melhoria do padrão de vida no país, e, bem assim, para o desenvolvimento do espírito da solidariedade entre as classes.

§ 1° Na execução dessa finalidades, o Serviço Social da Indústria terá em vista, especialmente, providências no sentido da defesa dos salários reais do trabalhador (melhoria das condições de habitação, nutrição e higiene), a assistência em relação aos problemas domésticos decorrentes da dificuldade de vida, as pesquisas sociais-econômicas e atividades educacionais e culturais, visando a valorização do homem e os incentivos à atividade produtora.

Omissis

Art. 8° - Para consecução dos seus fins, incumbe ao SESI:

a) organizar os serviços sociais adequados às necessidades e possibilidades locais, regionais e nacionais;

b) utilizar os recursos educativos e assistenciais existentes, tanto públicos como particulares;

c) estabelecer convênios, contratos e acordos com órgãos públicos, profissionais e particulares;

d) promover quaisquer modalidades de cursos e atividades especializadas de serviço social;

e) conceder bolsas de estudo, no país e no estrangeiro, ao seu pessoal técnico, para formação e aperfeiçoamento;

f) contratar técnicos, dentro e fora do território nacional, quando necessários ao desenvolvimento e aperfeiçoamento de seus serviços;

g) participar de congressos técnicos relacionados com suas finalidades;

h) realizar, diretamente ou indiretamente, no interesse do desenvolvimento economico-social do país, estudos e pesquisas sobre as circunstâncias vivenciais dos seus usuários, sobre a eficiência da produção individual e coletiva, sobre aspectos ligados à vida do trabalhador e sobre as condições sócio-econômicas da comunidades;

i) servir-se dos recursos audiovisuais e dos instrumentos de formação da opinião pública, para interpretar e realizar a sua obra educativa e divulgar os princípios, métodos e técnicas de serviço social.'

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

promova a abertura de estabelecimentos destinados a comercialização de produtos.

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

Ademais, a rede de estabelecimentos ou lojas destinadas às vendas das sacolas econômicas e dos medicamentos pelo SESI estão franqueadas ao público em geral, sem qualquer distinção, e não só aos trabalhadores da indústria e das atividades assemelhadas, como previsto em seu Regimento.

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

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

Caso desenvolvam atividades que extrapolam seus objetivos sociais, como venda de mercadorias a varejo, por efeito do disposto no artigo 173, § 1.º, da Constituição Federal, submetem-se essas entidades às normas tributárias aplicáveis às demais empresas privadas.

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

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

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

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

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

Na Câmara Superior de Recursos Fiscais o **Acórdão nº CSRF/02-01.141**, julgado em janeiro de 2002, sendo relator o eminente Conselheiro Jorge Freire, teve o seguinte voto:

"VOTO VENCEDOR DO CONSELHEIRO JORGE FREIRE

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

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

A *quaestio*, pois, gira em torno da aplicação de imunidade e, de forma alguma, como incorretamente inserto no texto constitucional, de isenção. E a marcação de tal distinção é fulcral para o deslinde do litígio. A principal nota distintiva é que a imunidade encontra seu fundamento na própria Constituição, delimitando o campo de atuação legiferante das pessoas políticas para a produção de normas jurídicas tributárias impositivas. Consiste a imunidade, então, na exclusão da competência dos entes políticos de veicularem leis tributárias impositivas em relação a certos bens, pessoas e fatos. Ou, no dizer do mestre Pontes de Miranda[1], *'a imunidade é limitação constitucional à competência para editar regras jurídicas de imposição'*. É a imunidade, em remate, limitação constitucional ao poder de tributar. A isenção, por sua vez, como ensina Luciano Amaro[2], *'se coloca no plano da definição da incidência do tributo, a ser implementada pela lei (geralmente ordinária) através da qual se exercite a competência tributária'*.

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

[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.

ordinária, que passa a depender da disciplina geral ou especial 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 Silva[4], '*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.

---

[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.

De outra banda, a motivação do lançamento averba que:

> *'A despeito da imunidade ser relativa a impostos e os tributos fiscalizados – PIS e Cofins – serem contribuições, verifica-se que* ***a imunidade somente alcança receitas relacionadas com as finalidades sociais da Fiscalizada.***
>
> *No curso dos trabalhos fiscais constatamos que a Fiscalizada vem exercendo sistematicamente atos de comércio, que, a princípio, não fazem parte de seu objetivo estatutário. Tais atividades mercantis são desenvolvidas pelas Farmácias e pelos Postos de Vendas, que são estabelecimentos comerciais abertos ao público em geral, atendendo tanto a associados da Fiscalizada quanto a não associados.*
>
> *Assim, concluímos que estas atividades não estão relacionadas diretamente com o atendimento das finalidades assistenciais e educacionais da Fiscalizada e, conseqüentemente, fica afastada a imunidade em relação a contribuição – COFINS – incidente sobre as receitas provenientes destas atividades.'* (grifei)

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

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

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

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

> *Dessa forma, vejo que a receita oriunda da venda de cestas básicas e de medicamentos não está imune e nem isenta da incidência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, pois essa atividade ultrapassa os objetivos sociais do SESI.*
>
> *Ademais, a rede de estabelecimentos ou lojas destinadas às vendas das sacolas econômicas e dos medicamentos pelo SESI estão franqueadas ao público em geral, sem qualquer distinção, e não só aos trabalhadores da indústria e das atividades assemelhadas, como previsto em seu Regimento.*' E, ao final de seu voto, conclui: '***Não foi autuado*** (o contribuinte) ***por lhe faltar requisito ou certificado, mas pela prática de atos mercantis não previstos em seu estatuto***'. (grifei)

Até este ponto podemos concluir que não há litígio no sentido de reconhecer o SESI como entidade beneficente de assistência social, e nem tampouco de que as regras limitadoras da imunidade do art. 195, § 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***

[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.*"

trabalhador (melhoria das condições de habitação, nutrição e higiene), a assistência em relação aos problemas domésticos decorrentes da dificuldade de vida, as pesquisas sociais-econômicas e atividades educacionais e culturais, visando a valorização do homem e os incentivos à atividade produtora'.

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

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

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

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

E a natureza paraestatal do SESI como ente de cooperação deve ser gizada, pois, embora com personalidade privada, sua natureza é bem específica e sua atuação eminentemente voltada ao interesse público. As despesas do SESI são custeadas por contribuições parafiscais (art. 11), sendo sua dívida ativa cobrada judicialmente segundo o rito processual dos executivos fiscais (art.11, § 1º), e as ações em que seja autor ou réu correrão no juízo da Fazenda Pública (art.11, § 4º). Demais disso, '*o SESI funcionará como órgão consultivo do poder público nos problemas relacionados com o serviço social, em qualquer de seus aspectos e incriminações*' (art. 16). Por sua vez, seu Conselho Nacional, órgão normativo de natureza colegiada (art. 19), tem um presidente nomeado pelo Presidente da República (art. 22, *a*), e, dentre seus membros, um representante do Ministério do Trabalho e Previdência Social (art. 22, *e*) e um representante das atividades industriais militares designado pelo Chefe do Estado-Maior do Exército (art. 22, *g*). Por seu turno, compete ao Conselho Nacional submeter ao Tribunal de Contas da União as prestações de contas.

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

Nesse sentido, o mestre Hely Lopes Meirelles, discorrendo sobre os serviços sociais autônomos, como o SESI, SESC, SENAI e SENAC, ensinou que '*essas instituições embora oficializadas pelo Estado, não integram a Administração direta nem indireta, mas trabalham ao lado do Estado, sob seu amparo, cooperando nos setores, atividades e serviços que lhe são atribuídos...*'[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 índole assistencial, não vejo como sua atividade comercial possa ter qualquer conotação com a norma insculpida no art. 173 da Constituição Federal, a qual se dirige às atividades de empresas públicas e sociedades de economia mista que atuem diretamente no mercado com conotação específica no direito econômico, desta forma,

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

finalisticamente, buscando o lucro. No caso sob apreciação, estamos frente a uma situação específica inconteste nos autos, vale dizer, uma entidade beneficente de assistência social sem qualquer fim lucrativo. Pode até resultar em lucro determinada operação, embora na hipótese não tenha sido produzida prova nesse sentido, mas este não é seu fim, e, caso haja lucro, este não pode ser distribuído. Todavia, a presunção, não revertida pela fiscalização, é que o resultado de tais vendas são empregados na manutenção da entidade. Face a tais considerações, com a devida vênia, divirjo da Nota COFIS/DINOL 72/2000, de 29/11/2000, aprovada pelo Coordenador-Geral da COFIS, mais especificamente do aposto em seu item 17.

Sem embargo, pela análise da Lei e Regulamento do SESI, que visa, como destacado no texto acima, a *melhoria das condições de habitação, nutrição e higiene* dos trabalhadores decorrentes da dificuldade de vida, não há como negar sua atividade beneficente de assistência social. Também entendo que, ao vender produtos farmacêuticos e alimentos, a entidade está integralmente cumprindo seu mister de elevar o padrão de vida dos trabalhadores em geral, e, portanto, cumprindo com seus objetivos institucionais previstos em regulamento, não estando, em conseqüência, afrontando o disposto no § 2º, do art. 14 do CTN.

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

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

Quanto ao fato de o SESI estar exercendo atividade comercial, não vejo aí nenhum óbice, desde que essa atividade comercial não destoem de seus objetivos institucionais, atendidos os demais requisitos do art. 14 do CTN. Nesse sentido já houve manifestação do STF em ação onde discutia-se a imunidade de imposto ao SESC, entidade análoga ao SESI mas mais voltada à atividade comercial, em que aquele órgão explorava atividade comercial de diversão pública (cinema) mediante cobrança de ingressos ao comerciários (seus filiados) e ao público em geral. O Acórdão[8] ficou assim ementado:

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

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

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

'A Constituição, como diz Pontes de Miranda, 'ligou a imunidade à subjetividade, e não à objetividade' (op. cit. Vol. I, pág. 515). Por isso mesmo que inapreçável 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 subseqüente 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:

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

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

....

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

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

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

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

Nesse sentido, também, recente Acórdão[9] 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***

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

> ***efetividade,*** *como garantia ou estímulo à concretização dos valores* ***constitucionais*** *que inspiram limitações ao poder de tributar'.* (grifei)

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

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

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

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

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

Ex positis,

DOU PROVIMENTO AO RECURSO."

Em razão dos variados entendimentos relatados, analisei o assunto, para firmar a minha convicção, conforme segue.

Conceito de Assistência Social

Antes de adentrarmos no mérito, cabe-nos fazer algumas considerações acerca do conceito de assistência social beneficente estabelecido pela Constituição da República.

A Constituição trata da assistência social em seção própria (art. 203), estabelecendo os seguintes objetivos:

a) a proteção à família, à infância, à adolescência e à velhice;

b) o amparo às crianças e adolescentes carentes;

c) a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; e

d) a promoção da integração ao mercado de trabalho.

Essas são as atividades que devem ser desenvolvidas por entidades que prestam efetivamente a assistência social. A Educação, como também a Saúde, são tratados nos artigos 196 e 205, respectivamente. O legislador constituinte fez a distinção entre a três ações.

Apesar da diferenciação podemos afirmar que por intermédio da educação pode-se desenvolver atividade de assistência social, a exemplo de programas que visam a promoção da integração ao mercado de trabalho, todavia, não é assistência social a simples atividade de educação na forma da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (Lei nº 9.394, de 2 de dezembro de 1996).

A educação ao carente é financiada na forma da Lei nº 8.436, de 25 de junho de 1992, por intermédio do Programa de Crédito Educativo e, mais recentemente, pelo Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior (FIES). O simples desconto incidente sobre a mensalidade escolar, independentemente da clientela, se carente ou não, não é assistência social, é desconto mesmo.

Quanto à atividade de saúde, também é possível o seu exercício direcionado à atividade de assistência social, a exemplo de programas de proteção à maternidade, no entanto, a simples atividade de saúde não é assistência social. As entidades de saúde possuem regulamentação própria e atividades específicas dentro de sua área de atuação.

A proteção à saúde ao carente é realizada pelo poder público que reembolsa o setor privado através do Sistema Único de Saúde (SUS).

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.

Estabelecer um conceito dilatado das atividades de assistência social, na tentativa de confundi-lo com outras ações, como ocorre com a cultura, educação, saúde, dentre outras, é querer estender um benefício fiscal a mais a essas entidades, em prejuízo da sociedade.

Deve-se lembrar que tanto as entidades de saúde como as de educação possuem benefícios fiscais próprios, inclusive de natureza constitucional, a exemplo da disposição da alínea "c", do inciso VI, do art. 150 da Constituição Federal.

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 o 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. A rigor não há o que discutir e não havia necessidade de outra lei para aplicar o novo critério, agora constitucional.

A questão principal é apurar se a entidade é beneficente de assistência social, o que normalmente está indicado no seu ato constitutivo. Se não for não faz jus à "isenção".

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.

Nesse sentido é a lição do citado professor Celso Barroso Leite:

> *"... a isenção deixou de ser assegurada às entidades filantrópicas em geral, passando a limitar-se 'às entidades beneficentes de assistência social' (art. 195, § 7º), ou seja, somente a sua espécie, bem definida do amplo, variado e meio vago gênero a que ela pertence. Como sabemos, toda entidade beneficente, assistencial, é filantrópica, mas nem toda entidade filantrópica é beneficente, assistencial."* (Revista da Previdência Social, RPS 199, pág. 531, junho de 1997, São Paulo/SP)

Esta introdução visa estabelecermos o verdadeiro conceito de entidade beneficente de assistência social, com vistas à discussão em torno da disposição do § 7º do art. 195 da Constituição.

Assistência Social não é gênero que poderíamos subdividir em espécies, no caso em educação e saúde.

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.

Como já afirmado inicialmente *"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:

a) 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.";

b) 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 frustar a finalidade para a qual a imunidade foi inserida na lei maior; e

c) ocorre que, 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 CORRÊA, DJ de 4/6/99)
>
> *Ementa – Adin – Lei nº 8.443/92 – Ministério Público da União – Taxatividade do rol inscrito no art. 128, I da Constituição – Vinculação administrativa a corte de contas – competência do TCU para fazer instaurar o processo legislativo concernente a estruturação orgânica do Ministério Público que perante ele atua (CF art. 73, caput, in fine) – Matéria sujeita ao domínio normativo de legislação ordinária – Enumeração exaustiva das hipóteses constitucionais de regramento mediante lei complementar – inteligência da norma inscrita no art. 130 da constituição – Ação Direta Improcedente*
>
> *(...)*
>
> *Só cabe lei complementar, no sistema de direito positivo brasileiro, quando formalmente reclamada a sua edição por norma constitucional explícita.* (grifei)
>
> *A especificidade do Ministério Público que atua perante o TCU, e cuja existência se projeta num domínio institucional absolutamente diverso daquele em que se insere o Ministério Público da União, faz com que a regulamentação de sua organização, a discriminação de suas atribuições e a definição de seu estatuto sejam passíveis de veiculação mediante simples lei ordinária, eis que a edição de lei complementar é reclamada, no que concerne ao Parquet, tão-somente para a disciplinação normativa do Ministério Público Comum (CF, art. 128, § 5).*" (ADIN Nº 789/DF, Relator Ministro Celso de Mello, DJ de 19/12/1994, pág. 35/80)

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

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

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

Eis partes do voto proferido pelo Ministro Moreira Alves:

> *"(...)*
>
> *Sucede, porém, que, no caso, o parágrafo 7º do artigo 195 não concedeu o direito de imunidade às entidades beneficentes de assistência social, direito esse que apenas não pudesse se exercido por falta de regulamentação, mas somente lhes outorgou as expectativas de, se virem a atender as exigências a ser estabelecidas em lei, verão nascer para si, o direito em causa. O que implica dizer que esse direito não nasce apenas do preenchimento da hipótese de incidência contida na norma constitucional, mas depende ainda, das exigências fixadas pela lei ordinária, como resulta claramente do disposto no referido parágrafo 7º.*
>
> *(...)*
>
> *No caso, em face dos votos divergentes, ou se aplica a norma do Código Tributário Nacional por estar ela em vigor e, conseqüentemente, não há a omissão que dá margem ao mandado de injunção, ou se está legislando, sem que a constituição tenha dado ao Poder Judiciário competência essa que, no Estado democrático, é dos Poderes Políticos – o Legislativo e o Executivo -, que recebem seus mandatos pelo voto popular. A esse respeito, já me manifestei longamente no voto que proferi em questão de ordem no Mandado de Injunção nº 107, voto esse que foi acompanhado pela unanimidade da Corte, naquela ocasião.* (grifei)
>
> *(...)*
>
> *A solução que dou, neste caso concreto – o de marcar prazo para que o Congresso supra sua omissão inconstitucional, sob pena de, não o fazendo, o requerente tenha*

reconhecido a imunidade a que alude o § 7º do artigo 195 da Constituição sem as restrições que a lei futura poderá estabelecer -, está dentro da linha de orientação tomada na referida questão de ordem pois se trata de reconhecimento que não envolve a atuação legislativa."

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

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

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

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

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

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

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

Após essa manifestação, votou o Ministro Octavio Gallotti, *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'.

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

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

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

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

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

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

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

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

> *"MANDADO DE SEGURANÇA – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – QUOTA PATRONAL – ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS – IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º) – RECURSO CONHECIDO E PROVIDO*
>
> *- A Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, por qualificar-se como entidade beneficente de assistência social – e por também atender, de modo integral, às exigências estabelecidas em lei – tem direito irrecusável ao benefício extraordinário da imunidade subjetiva relativa às contribuições pertinentes à seguridade social.*
>
> *- A cláusula inscrita no art. 195, § 7º , da Carta Política – não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social, - contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei.*
>
> *A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965.*
>
> *- Tratando-se de imunidade – que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional -, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia de prerrogativa fundamental em referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo."*
> (grifei)

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

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

Com a superveniência da Constituição Federal de 1988, outorgou-se às entidades beneficentes de assistência social, em norma definidora de tipica 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 COÊLHO, 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 tipica garantia de imunidade estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social (RTJ 137/965, Rel. Min. MOREIRA ALVES).

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

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

A análise da norma inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição permite concluir que a garantia constitucional da imunidade pertinente à contribuição para a seguridade social só pode validamente sofrer limitações normativas, quando definidas estas em sede legal, como requisitos necessários ao gozo da especial prerrogativa de caráter jurídico-financeiro em questão." RMS nº 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 de 25/08/1995)

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

"MANDADO DE SEGURANÇA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3 – Ausência de prova do exercício de atividades filantrópicas.

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

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

6 – Segurança denegada.'

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

MANDADO DE INJUNÇÃO Nº 605/RJ:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

'(...)

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

(...)'

Esse entendimento foi mantido no julgamento do Mandado de Injunção nº 608, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, mesmo depois de a Corte deferir medida 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 Beneficiente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;".

Sobre o registro no Conselho Nacional de Assistência Social assim se manifestou Paulo José Leite Farias (Procurador do INSS, Professor de Direito Tributário da Universidade do Distrito Federal e Mestrando em Direito e Estado na UNB):

"(...)

I – HISTÓRICO

09. Nos termos do Decreto nº 1.117/62 (que regulamenta a Lei nº 3.577/59), art. 1º competia ao conselho Nacional do Serviço Social (CNSS), certificar a condição de entidade filantrópica a que estivesse sujeita a instituição beneficiária da isenção prevista na Lei nº 3.577, de 04/07/59.

10. O parágrafo único do dispositivo indicava que cabia ao mesmo Conselho o julgamento dos títulos necessários à declaração de utilidade pública.

11. O art. 2º indicava quais eram as entidades filantrópicas para os efeitos desse decreto, i. e., as instituições que:

a) destinassem a totalidade das rendas apuradas ao atendimento gratuito das suas finalidades;

b) os diretores, sócios ou irmãos, não percebessem remuneração e não usufruíssem vantagens ou benefícios, sob qualquer título;

c) que estivessem registrados no CNSS.

12. O decreto regulamentava a aludida Lei nº 3.577/59, que isentava, da taxa de contribuição de previdência dos na época existentes, institutos do aposentadorias e pensões (IAPI, IAPETEC, IAPFESP).

II – DA FINALIDADE DO REGISTRO NO CONSELHO NACIONAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

13. O registro é um ato jurídico solene, mediante o qual se inscrevem determinados atos ou entidades em cadastros de órgãos públicos ou delegados de função pública com a finalidade de controlar, atestar e atualizar determinados atos que, em razão dos seus efeitos mereçam tal controle.

14. O registro no CNAS nos apresenta constitutivo do efeito real de pretensão à Certidão de Entidade Filantrópica Federal. O registro no CNAS é, pois, necessário para constituir a própria situação de direito substantivo.

15. Quer dizer, o registro serve não apenas para fins de manutenção do Cadastro de Partícipes na ação assistencial estatal, mas também para permitir o controle e os efeitos perante terceiros, uma vez que só as entidades assistenciais com registro poderão apresentar Certidão de registro, que lhe possibilitará a usufruição das benesses legais presentes e futuras que exijam a Certidão.

16. Assim, dentre os efeitos desse registro perante órgão assistencial público devem ser destacados:

*a) **efeitos comprobatórios** – o registro prova a existência e a veracidade do ato ao qual se reporta;* (grifo do original)

*b) **efeitos da publicidade** – o ato registrado é acessível do conhecimento de todos os interessados e não interessados.* (grifo do original)

17. A propósito diz Washington de Barros Monteiro, Curso de Direito Civil; parte geral, p. 81:

'Registro é o conjunto de atos autênticos tendentes a ministrar prova segura e certa do estado das provas. Ele fornece meios probatórios fidedignos, cuja base primordial descansa na publicidade que lhe é iminente. Essa publicidade de que se reveste o registro tem função específica: provar a situação jurídica do registro e torna-la conhecida de terceiros.'

18. Assim, constitui questão fundamental que todas entidades, independentemente de natureza pública ou privada, sejam registradas no Conselho Nacional de Assistência Social, para que esse possa, objetivamente, estabelecer as diretrizes da assistência social com bases em dados confiáveis que retratem a realidade das entidades filantrópicas públicas e privadas do país, com vistas a garantir a consecução dos Direitos Sociais previstos no art. 6º da Lei Maior, verbis: (grifo do original)

'Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.'

19. Para que cumpra seu dever constitucional de promover a assistência social, o Estado precisa coordenar um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, razão pela qual o órgão máximo da seguridade brasileira, na expressão assistência social deverá ter o seu cadastro de agentes promovedores da assistência social atualizado.

20. Ademais, conforme já visto anteriormente, o registro no Conselho Nacional de Assistência Social, constituía uma das condições legais, durante a vigência da Lei nº 3.577/59, da concessão do favor legal de não cobrança das contribuições providenciarias, condição essa que permanece da leitura da LOAS. (Lei nº 8.742/93).

III – O CERTIFICADO DE ENTIDADE DE FINS FILANTRÓPICOS, NATUREZA DECLARATÓRIA DE DIREITO JÁ EXISTENTE

21. Nos termos do art. 195 da Lei Maior, por compreender a seguridade social, um conjunto integrado de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, torna-se necessário ao órgão maior da assistência social mediante atos administrativos enunciativos declarar quais órgãos de direito público ou de direito privado estão aptos à benesse estatal de não pagamento de contribuições sociais.(grifo do original)

22. Os atos enunciativos, espécie do gênero ato administrativo consoante ensinamentos do renomado Hely Lopes Meirelles in "Direito Administrativo Brasileiro", 16ª edição, p. 169:

'..São todos aqueles em que a Administração se limita a certificar ou a atestar um fato, ou emitir uma opinião sobre determinado assunto... Dentre os atos mais comuns desta espécie merecem menção as certidões, os atestados...'

23. O fornecimento de certidões, 'independentemente do pagamento de taxas', é obrigação constitucional de toda repartição pública, desde que requerido pelo interessado para defesa de direitos ou esclarecimento de situações de interesse pessoal (Const. Rep., art. 5º, XXXIV, 'b').

24. Em razão de enunciarem algo já existente, esses atos administrativos não constituem novos direitos, apenas declaram algo já existente. Por isso, tais atos tem em regra efeitos retrospectivos à data em que foram requeridos, não podendo prejudicar o particular, em razão da demora na declaração de algo que já existe.

IV – NECESSIDADE DE CERTIFICADO DE FILANTROPIA PARA ENTES PÚBLICOS E PRIVADOS

25. Muitas entidades, embora perseguindo uma finalidade de interesse altruístico não saem da esfera do direito privado. São promovidas ou constituídas por particulares, seu patrimônio resulta de contribuições de sócios ou de terceiros, faltando qualquer ingerência ou concessão de seu ordenamento com a administração pública.

26. Por outro lado, nem mesmo o fato da entidade ser promovida por parte de municípios ou de Estados, ou por uma organização sindical, faz com que seja necessariamente pública.

27. Nem se pode argumentar com a finalidade perseguida, pois qualquer finalidade de utilidade pública pode ser assumida por particulares e não constitui monopólio do Estado. Naturalmente, essas entidades de utilidade geral são tratadas com favor particular pelo Estado e favorecidas com facilitações e subsídios. Nesse contexto, encontra-se inserida a Certidão de Filantropia, instituída na vigente Lei Orgânica da Assistência Social (Lei 8.742/93)

28. Assim, a certidão de condições de ente filantrópico tem como escopo a identificação dos entes privados, que por atenderem determinados requisitos, estarão chancelados como filantrópicos pelo Estado, podendo, conseqüentemente, gozar dos respectivos incentivos fiscais estatais. (grifei)

29. Sob outra ótica, os entes públicos, em especial aqueles criados por lei federal gozam da presunção de utilidade pública, sendo efetivamente, por força de imperativo emanado do próprio Estado, realizadores de atividades sociais, não necessitando chancela, tal como Certificado pois já estão originariamente marcados pela utilidade pública desde o seu nascimento. (grifo do original)

30. Para tais entes, a Certidão, de nada acrescenta nem os distingue, pois a lei instituidora já lhes outorgou por presunção absoluta ('jure et de jure') a natureza jurídica pública.

31. A expedição de Certidão de Filantropia, nesses casos, não poderá ser feita pois só mostra-se aplicável para ente privado.

32. Em conclusão, no caso de entidades criadas por lei federal, com personalidade de direito privado, dispensa-se a declaração de utilidade pública, por ser esta presumida em razão de sua criação 'ex lege', deverá, entretanto, ser observados os outros requisitos legais para que a entidade obtenha o Registro e o Certificado de Fins Filantrópicos. (grifei)

33. No caso de entidades criadas por lei municipal, configuradas como autarquias, o registro poderá ser feito a requerimento da entidade, mostra-se, pois, facultativo com

a finalidade de manutenção do cadastro de partícipes na ação assistencial estatal. Entretanto, não poderá haver a expedição do Certificado de Filantropia, por se tratar de órgão com personalidade jurídica pública."

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 estivesse cumprida tal exigência. Além disso, como consta do voto proferido pelo Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo:

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

Exploração de Atividade Econômica.

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

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

A Constituição Federal estabelece, *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." (negritei)

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 provados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário' (art. 150, § 3º).

(...)

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

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

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 19 de junho de 2002.

Josefa Maria Marques

JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Processo nº : 11065.001807/97-82
Recurso nº : 108.331
Acórdão nº : 201-76.165

VOTO DO CONSELHEIRO ROGÉRIO GUSTAVO DREYER
RELATOR-DESIGNADO

Com a devida vênia da ilustre relatora, Conselheira Josefa Maria Coelho Marques, dela divirjo, manifestando o meu ponto de vista nos termos do voto que prolatei nos processos onde fui o relator, e onde referi que 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 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 pela ora recorrente. Deste entendimento compartilho e pelas mesmas razões expendidas pelo voto impecável exarado no Acordão CSRF/02.01.107 (*recurso de origem nº 108.364 – Processo nº 11065.0001768/97-22*) da 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 Miranda[10], '*a imunidade é limitação constitucional à competência para editar regras jurídicas de imposição*'. É a imunidade, em remate, limitação constitucional ao poder de tributar. A isenção, por sua vez, como ensina Luciano Amaro[11], '*se coloca no plano da definição da incidência do tributo, a ser implementada pela lei (geralmente ordinária) através da qual se exercite a competência tributária*'.

[10] MIRANDA, Pontes. "*Questões Forenses*", 2ª ed., Tomo III, Borsoi, RJ, 1961, p. 364.
[11] AMARO, Luciano. "*Direito Tributário Brasileiro*", 2ª ed., Saraiva, São Paulo, 1998, p. 265.

E a distinção de tais institutos tributários quanto ao seus regimes legais, conduz a relevantes conseqüências jurídicas. '*Em se tratando de imunidade, afasta-se do plano da iniciativa política o tratamento da matéria (raciocínio inverso se aplica aos casos de isenção, determináveis por conveniência política ou econômica), restringe-se, na disciplinada imunidade, a esfera legislativa ordinária, que passa a depender da disciplina geral ou especial constante de lei complementar (diferentemente do regime isencional, que independe de lei complementar disciplinadora).*'[12]

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

Por outro lado, dúvida não há que a norma do artigo 195, § 7º, da Carta de 1988, é norma de eficácia contida. E norma de eficácia contida, como leciona José Afonso da Silva[13], '*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*'.[14]

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

---

[12] 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.
[13] SILVA, José Afonso da. "*Aplicabilidade das Normas Constitucionais*", 3ª ed., Malheiros, São Paulo, 1998, p. 116.
[14] *Op. Cit*, p. 85.

constitucional e sua regulamentação restringindo seu alcance, ou, em outras palavras, se as atividades que vem exercendo no ramo de farmácia, drogaria e perfumaria, assim como a comercialização das ditas sacolas econômicas' estariam abrigadas pelo instituto da imunidade estatuído no artigo 195, § 7º, da Carta Magna, uma vez constatada a pertinência com seus objetivos institucionais previsto em seu ato constitutivo e regulamento.

De outra banda, a motivação do lançamento averba que:

> '*A despeito da imunidade ser relativa a impostos e os tributos fiscalizados – PIS e COFINS – serem contribuições, verifica-se que* ***a imunidade somente alcança receitas relacionadas com as finalidades sociais da Fiscalizada.***
>
> *No curso dos trabalhos fiscais constatamos que a Fiscalizada vem exercendo sistematicamente atos de comércio, que,* ***a princípio****, não fazem parte de seu objetivo estatutário. Tais atividades mercantis são desenvolvidas pelas Farmácias e pelos Postos de Vendas, que são 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, consequentemente, 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 imponível foi levantada dos livros de apuração deste tributo), o núcleo da motivação do ato administrativo de lançamento é, **exclusivamente**, conforme supra-transcrito, o desvio de finalidade das atividades que ensejaram a exação, vale dizer, a venda de mercadorias nas 'farmácias do SESI' e a venda de sacolas econômicas, estas compostas de, nos dizeres do Fisco, '*gêneros alimentícios e produtos de higiene e limpeza*'.

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

Também a fundamentação de Acórdão exarado por esta Egrégia Câmara Superior acerca da matéria ora sob comento manteve o lançamento em seus termos originários, entendendo que a atividade de comercialização de mercadorias não consta dos objetivos específicos do SESI, desta forma

ultrapassando seus fins estatutários. No Acórdão CSRF/02-0.883, de 06 de junho de 2000, o insigne Conselheiro designado para relatar o voto vencedor, Dr. Otacílio Cartaxo, assim aduziu, em síntese:

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

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

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

Até este ponto podemos concluir que não há litígio no sentido de reconhecer o SESI como entidade beneficente de assistência social, e nem tampouco de que as regras limitadoras da imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição Federal, devem ser veiculadas em lei complementar.[15] Assim, o que adiante nos resta analisar é se, efetivamente, a empresa atendeu aos requisitos da lei complementar para fruição daquele instituto tributário, ou exerceu atividade estranha a seus objetivos sociais. Em outra palavras, o que sobeja à análise, é verificar se a recorrente desviou-se ou não do previsto no artigo 14 do Código Tributário Nacional, a lei complementar vigente que restringe o alcance daquela norma imunizadora.

---

[15] 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.*"

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

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

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

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

Por sua feita, o art. 4º do citado Regulamento aduz sobre as **finalidades essenciais do SESI**. São elas: '*auxiliar o trabalhador da indústria e atividades assemelhadas e resolver os seus problemas básicos de existência (saúde,*

alimentação, habitação, instrução, trabalho, economia, recreação, convivência social, consciência sócio-política)'.

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

E a natureza paraestatal do SESI como ente de cooperação deve ser gizada, pois, embora com personalidade privada, sua natureza é bem específica e sua atuação eminentemente voltada ao interesse público. As despesas do SESI são custeadas por contribuições parafiscais (art. 11), sendo sua dívida ativa cobrada judicialmente segundo o rito processual dos executivos fiscais (art.11, § 1º), e as ações em que seja autor ou réu correrão no juízo da Fazenda Pública (art.11, § 4º). Demais disso, '*o SESI funcionará como órgão consultivo do poder público nos problemas relacionados com o serviço social, em qualquer de seus aspectos e incriminações*' (art. 16). Por sua vez, seu Conselho Nacional, órgão normativo de natureza colegiada (art. 19), tem um presidente nomeado pelo Presidente da República (art. 22, *a*), e, dentre seus membros, um representante do Ministério do Trabalho e Previdência Social (art. 22, *e*) e um representante das atividades industriais militares designado pelo Chefe do Estado-Maior do Exército (art. 22, *g*). Por seu turno, compete ao Conselho Nacional submeter ao Tribunal de Contas da União as prestações de contas.

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

Nesse sentido, o mestre Hely Lopes Meirelles, discorrendo sobre os serviços sociais autônomos, como o SESI, SESC, SENAI e SENAC, ensinou que '*essas instituições embora oficializadas pelo Estado, não integram a Administração direta nem indireta, mas trabalham ao lado do Estado, sob seu amparo, cooperando nos setores, atividades e serviços que lhe são atribuídos...*'[16]. E, a

[16] MEIRELLES, Hely Lopes. "*Direito Administrativo Brasileiro*", 22ª ed., Malheiros, São Paulo, 1997, p. 339.

seguir, pontifica que '*os serviços sociais autônomos, como entes de cooperação, do gênero paraestatal, vicejam ao lado do Estado e sob seu amparo, mas sem subordinação hierárquica à qualquer autoridade pública, ficando apenas vinculado ao órgão estatal mais relacionado com suas atividades, para fins de controle finalístico e prestação de contas de dinheiros públicos recebidos para sua manutenção*'.

Dessarte, caracterizada sua natureza paraestatal de índole assistencial, não vejo como sua atividade comercial possa ter qualquer conotação com a norma insculpida no art. 173 da Constituição Federal, a qual se dirige às atividades de empresas públicas e sociedades de economia mista que atuem diretamente no mercado com conotação específica no direito econômico, desta forma, finalisticamente, buscando o lucro. No caso sob apreciação, estamos frente a uma situação específica inconteste 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 é empregado na manutenção da entidade. Face a tais considerações, com a devida vênia, divirjo da Nota COFIS/DINOL 72/2000, de 29/11/2000, aprovada pelo Coordenador-Geral da COFIS, mais especificamente do aposto em seu item 17.

Sem embargo, pela análise da Lei e Regulamento do SESI, que visa, como destacado no texto acima, a ***melhoria das condições de habitação, nutrição e higiene*** dos trabalhadores decorrentes da dificuldade de vida, não há como negar sua atividade beneficente de assistência social. Também entendo que ao vender produtos farmacêuticos e alimentos, a entidade está integralmente cumprindo seu mister de elevar o padrão de vida dos trabalhadores em geral, e, portanto, cumprindo com seus objetivos institucionais previstos em regulamento, não estando, em conseqüência, afrontando o disposto no § 2º do art. 14 do CTN.

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

sua atividade comercial não sejam integralmente aplicados no país na manutenção de seus objetivos sociais.

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

Quanto ao fato de o SESI estar exercendo atividade comercial, não vejo aí nenhum óbice, desde que essa atividade comercial não destoe de seus objetivos institucionais, atendidos os demais requisitos do art. 14 do CTN. Nesse sentido já houve manifestação do STF em ação onde discutia-se a imunidade de imposto ao SESC, entidade análoga ao SESI mas mais voltada à atividade comercial, em que aquele órgão explorava atividade comercial de diversão pública (cinema) mediante cobrança de ingressos ao comerciários (seus filiados) e ao público em geral. O Acórdão[17] ficou assim ementado:

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

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

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

'*A Constituição, como diz Pontes de Miranda, 'ligou a imunidade à subjetividade, e não à objetividade' (op. cit. Vol. I, pág. 515). Por isso mesmo que inapreçável 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.*

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

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

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

....

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

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

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

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

Nesse sentido, também, recente Acórdão[18] 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 entidade ....atém-se à destinação das rendas da entidade, e não à natureza destas* ***...independentemente da natureza da renda, sendo esta destinada ao atendimento da finalidade essencial da entidade, a imunidade deve ser reconhecida.***' (grifei)

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

Por oportuno, devo gizar o que já aduzi em julgados na Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. A aplicação da imunidade das entidades de assistência social devem ser analisadas casuisticamente. E nesse sentido a ação fiscal é fundamental, pois somente ela pode proporcionar ao julgador administrativo os meios e provas para que o instituto, que tem os fins públicos

[18] Recurso Extraordinário 237.718-6/SP, D.J. 06/09/2001.

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

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

Reiterando a minha absoluta sintonia com os fundamentos transcritos, bem como pela decorrente afinidade com o recente posicionamento da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, sem olvidar das homenagens de estilo que presto à ilustre Conselheira Josefa Maria Coelho Marques, voto pelo provimento do recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, 19 de junho de 2002.

ROGÉRIO GUSTAVO DREYER