MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

203-108504

Processo nº	: 11065.001814/97-48
Recurso nº	: RD/203-0.314
Matéria	: COFINS
Recorrente	: SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA - SESI
Recorrida	: 3ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada	: FAZENDA NACIONAL
Sessão de	: 22 DE JANEIRO DE 2002
Acórdão nº	: CSRF/02-01.126

COFINS – IMUNIDADE – CF/1988, ARTIGO 195, § 7º - SESI – A venda de medicamentos e de cestas básicas de alimentação estão, conforme art. 4º do Regulamento do SESI (ente paraestatal criado pelo Decreto-lei 9.403/46, sendo seu regulamento veiculado pelo Decreto 57.375/1965, dentre seus objetivos institucionais, desde que a receita de tais vendas seja aplicada integralmente em seus objetivos sociais, o que, de acordo com os autos, é inconteste. Demais disso, não provando o Fisco que as demais prescrições do art. 14 do CTN foram desatendidas, o recurso é de ser provido.

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

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os conselheiros Marcos Vinicius Neder de Lima, Otacílio Dantas Cartaxo e Edison Pereira Rodrigues. Sustentação oral feita pelo Dr. Dílson Gerente – OAB/RS sob o nº 22.484.

EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

SÉRGIO GOMES VELLOSO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 SET 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, JORGE FREIRE, DALTON CORDEIRO DE MIRANDA e FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE E SILVA.

Recurso nº : RD/203-0.314
Recorrente : SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA - SESI

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração, pelo qual é exigido o recolhimento da *Contribuição* para o Financiamento da Seguridade Social incidente sobre o faturamento decorrente das vendas de produtos farmacêuticos para beneficiários do SESI e para o público em geral.

Em sua impugnação, o SESI sustenta ser uma entidade jurídica privada de caráter assistencial e educacional de fins não lucrativos em conformidade com os seguintes diplomas legais: Decreto nº 9.430/46 (art. 1º), Decreto nº 57.375/65 (arts 3º a 5º), Lei nº 4.440/64 (art. 5º) e ainda segundo a Circular INPS nº 10/67.

Por isso, o SESI é *imune* dos impostos e à COFINS, a teor do art. 150, da Constituição Federal, do art. 90 do Código Tributário Nacional e do próprio artigo 6º, da lei Complementar nº 70/91, que isenta as entidades beneficentes da COFINS. Alega, ainda, que 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.

A autoridade singular julgou procedente a ação fiscal, restando ementada nos seguintes termos:

> "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 os encargos legais correspondentes.
> Estabelecimento instituído por entidade educacional e assistencial que exerça atividade comercial sujeita-se ao recolhimento da COFINS nos mesmos moldes das pessoa jurídicas de direito privado, com base no faturamento do mês.
> AÇÃO FISCAL PROCEDENTE".

Tempestivamente, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário a este Colegiado reiterando os argumentos expandidos na impugnação.

Em sessão de julgamentos realizada em 13/05/1998, a Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento ao recurso. O acórdão nº 202-10 110 restou assim ementado:

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

Irresignada, a Fazenda Nacional interpõe Recurso Especial, admitido às fls. 275, *sustentando merecer* ser *reformado* o aresto recorrido, urna vez que sustenta não ser suficiente a existência da Lei nº 4.403/46, que instituiu o SESI, para suprir a ausência do Certificado de Entidade para Fins Filantrópicos, pois "que uma entidade se intitule assistencial, é necessário que possua condições para evidenciar que isso não é verdadeiro".

O SESI apresenta contra-razões aduzindo que a decisão recorrida deve ser mantida por seus jurídicos fundamentos.

Ë o relatório

V O T O

Conselheiro SÉRGIO GOMES VELLOSO, Relator:

A presente questão cinge-se em definir se o SESI é contribuinte da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, de modo a que tal exaçâo incida, ou não, sobre o faturamento decorrente das vendas de remédios para seus beneficiários e para o público em geral.

Pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 9.403, de 25.06.46, foi atribuído à Confederação Nacional da Indústria a encargo de criar o SESI, com a finalidade de planejar e executar, direta ou indiretamente, medidas que contribuiam para bem-estar social e a melhoria do padrão de vida 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, e, pelo § 1º daquele mesmo dispositivo, ficou estabelecido que, na execução das referidas finalidades, o SESI

> *"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 educativas e culturais, visando á valorização do homem e os incentivos à atividade produtora."*

O art. 5º ainda do citado Decreto-Lei nº 9.403/46 determinou, por sua vez, que:

> "Aos bens, rendas e serviços das instituições a que se refere este Decreto-L.et ficam extensivos os favores e prerrogativas do Decreto-Lei nº 7.690, de 29. 06.45.
>
> Pará grafo único — Os govemos dos Estados e dos Municípios estenderão ao Serviço Social da Indústria as mesmas regalias e isenções."

Esses favores - os do Decreto-Lei nº 7.690/45, art. 1º e seu parágrafo único -, que beneficiaram a Legião Brasileira de Assistência, e que foram posteriormente estendidos ao SESI, pelo Decreto-Lei nº 9.403/46, consistiram na isenção concernente a todos os bens, rendas e serviços daquela instituição de todos os impostos da União, do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios, bem como isentaram, de todos os impostos de competência dessas mesmas entidades políticas, todas as operações em que ela, Legião, figurava como donatária, adquirente ou cessionária de bens e direitos de qualquer natureza.

A vigente Constituição Federal dispõe, no seu ad. 150, que:

> *"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 e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.*

Portanto, ex-vi do citado dispositivo constitucional, o patrimônio, a renda e os serviços do SESI gozam de imunidade. Contudo, convém registrar, desde logo, que a imunidade prevista no art. 150, VI, "c", da nossa Lei Maior compreende apenas o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nela mencionadas (artigo em tela, § 4º).

A razão pela qual a legislação brasileira concedeu os mencionados benefícios tributários ao SESI prende-se, sem dúvida, ao fato de essa instituição enquadrar-se entre aquelas que têm por objetivo precípuo a assistência social, - ou, especificando melhor, entidade privada de serviço social e de formação profissional, porquanto se dedica, como se viu, pelo Decreto-Lei nº 9.403/46, ao planejamento e execução de medidas *que* contribuem para o bem-estar social, para a melhoria do

padrão de vida dos trabalhadores da indústria, e, ainda, para o aperfeiçoamento moral e cívico e o desenvolvimento do espírito de solidariedade entre as classes.

Deve-se ressaltar que, na execução de suas finalidades, o SESI tem em vista especialmente a assistência relativa aos problemas domésticos; providências no sentido da defesa do salário real dos trabalhadores na indústria; incentivo à atividade produtora; e realizações educativas e culturais, visando à valorização do homem, pesquisas sociais e econômicas.

Por tudo isso, percebe-se, sem muito esforço, que o SESI se trata de típica entidade que faz jus aos favores tributários acima enumerados.

Aqui, abrimos um parêntese para consignar que, ao contrário do que se diz agora, não corresponde à realidade a idéia de que, graças à LOAS, só recentemente se introduziu uma nova forma de discutir a questão social, substituindo a visão centrada na caridade e no favor (assistencialismo) pela çoncepção que confere à assistência social "o *status* de política pública, direito do cidadão e dever do Estado", bem como que garante a *"universalização* dos direitos sociais", e introduz "o conceito dos mínimos sociais."

Em 1945, nos Objetivos Básicos da CARTA ECONÓMICA DE TERESÔPOLIS, resultante da Conferência nessa cidade realizada pela Agricultura, Indústria e Comércio, já se lia:

> *"IV — DEMOCRACIA ECONÔMICA — A democracia política, que é a vocação dos brasileiros, deve corresponder uma verdadeira democracia econômica. Esta, só se completa com o desenvolvimento paralelo de todos os setores da produção, de todas as regiões e de todas as atividades. Deve ser organizada com o preparo das leis, das instituições, do aparelhamento administrativo e, com a cooperação dos capitais e da técnica das nações amigas, notadamente de nossos aliados norte-americanos.*
>
> *V— JUSTIÇA SOCIAL - As classes produtoras aspiram a um regime de justiça social que, eliminando incompreensões e malentendidos entre empregadores e empregados, permita o trabalho harmônico, a*

recíproca troca *de responsabilidades, a justa divisão de direitos e deveres, e uma crescente participação de todos na riqueza comum."*

Não foi por obra do acaso, por conseguinte, que, num dos seus *consideranda,* o Decreto-Lei nº 9.403/46 referiu o oferecimento da Confederação Nacional da Indústria, órgão máximo sindical representativo da classe dos trabalhadores da indústria, para o fim de organizar um serviço social em beneficio dos empregados na indústria e atividades assemelhadas e das respectivas famílias, dispondo-se a empreender essa iniciativa com recursos proporcionados pelos empregadores. Foi, antes de mais nada, pela genuína noção de justiça e de dever classe em apreço.

Quanto aos requisitos exigidos por lei para que as instituições de educação *ou* de assistência *social* gozem da imunidade prevista *no* art. *150,* VI, "c", são eles os apontados nos arts. 9º, §§ 1º e 2º, e art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN), que dispõe:

"Art.9º- (..)
§ 1º - *O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, ás entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática dos atos, previstos em lei assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.*

§ *2º - O disposto na alínea "a" do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.*

"Art. 14 — O disposto na alínea "c" do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - *não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;*

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Antes de prosseguir, devemos assinalar que os requisitos exigidos por lei, para que as instituições de educação ou de assistência social gozem de imunidade, são os estabelecidos por lei complementar, a única à qual cabe a função de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (CF, art. 146, II).

Esta é, por sinal, a opinião da maioria esmagadora dos autores, entre os quais Sacha Calmon Navarro Coelho, *que,* na *sua* magnífica obra "Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário", 3ª edição, revista e ampliada, Forense, Rio, 1991, acentua:

> *"A lei complementar é utilizada, agora sim, em matéria tributária para fins de complementação e atuação constitucionaL*
>
> *(A) Servem para complementar dispositivos constitucionais não auto-aplicáveis (not self-executing), i. e. dispositivos constitucionais de eficácia limitada, na terminologia de José Afonso da Silva.*
>
> *(B) Servem ainda para conter dispositivos constitucionais de eficácia contida (ou contível).*
>
> *(C) Servem para fazer atuar determinações constitucionais consideradas importantes e de interesse de toda a Nação. Por isso mesmo as leis complementares requisitam quorum qualificado, por causa da importância nacional das matérias postas à sua disposição." (p.118).*
>
> *(...)*
>
> *"O segundo objetivo genérico da lei complementar é a regulação das* limitações do poder de tributar." *(p. 126)*
>
> .....
>
> "O legislador, sob pena de omissão, está obrigado a editar lei complementar (regulação obrigatória). Se não o fizer, sendo o dispositivo de eficácia limitada, cabe mandado de injunção. A omissão, no caso, desemboca em implicação da Constituição, em desfavor dos imunes;" (p. 127)
>
> E especificamente sobre a imunidade do art. 150, VI, "c":
>
> "Sem lei, que só pode ser a complementar, a teor do art.146, II, da CF, a imunidade sob cogitação é inaplicável à falta dos requisitos necessários à fruição desta (not-self-executing). (p.120). (Nossos grifos).

Chegamos, assim, ao ponto em debate nestes autos.

A COFINS é uma contribuição social de seguridade social e não um imposto, segundo pensamos, e - *o que tem* logicamente *muito maior* importância - também segundo os mais abalizados tributaristas e ainda algumas decisões já proferidas pelos nossos tribunais que parecem indicar constituir esse o entendimento que, afinal, acabará por prevalecer em caráter definitivo.

Nessa linha, a exposição do Exmo. Sr. Ministro Carlos Mário Velloso, no voto *condutor do* Acórdão do Supremo Tribunal Federal proferido no Recurso Extraordinário nº 138.284/CE:

> "(...) *As diversas espécies tributárias. determinadas nela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigacão (CTN. Art. 4º), são as sequintes:*
>
> a) *os impostos* (C. *F., arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156);*
>
> *b) as taxas (C. F., art. 145, II);*
>
> *c) as contribuicões, que nodem ser classificadas:*
> *c. 1. de melhoria (C.F. art. 145, III);*
> *c.2. para fiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1* ***sociais, c.2.1.1.1*** *de* ***seguridade social (C.F., art 195, I, II, III)****; c.2.1.2. outras de seguridade social (C.F., art. 195, § 4º); c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C. F., art. 212, § 5", contribuições para o* ***SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240****);*
> *c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149) e c.3.2. corporativas (C.F, art. 149).*
> *Constituem, ainda, espécie tributária:*
>
> *d) empréstimos com pulsórios (C.F., art. 148).*
>
> ***As contribuições parafiscais têm caráter tributário.***
> *Sustento que constituem essas contribuições uma espécie própria de tributo ao lado dos impostos e das taxas, na linha, aliás, da lição de Rubens Gomes de Souza (Natureza Tributária da contribuição do FGTS, RDA 112/27, RDP 17/305). Quer dizer, as contribuições não são somente as de melhoria. Estas são uma espécie do gênero contribuição: ou uma subespécie da espécie contribuicão. Para boa compreensão do meu pensamento, reporto-me ao voto que proferi, no antigo T.F.R., na AC 71.525, (RD Trib. 51/264).*

Não será, então, pelo art. 150 que o SESI está desobrigado de ar a

COFINS, mas outras razões nos levam a fazer esta assertiva, sendo a primeira e mais relevante o fato de essa contribuição enquadrar-se à perfeição no conceito de tributo que nos é dado pelo art. 3º do Código Tributário Nacional:

> *"Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa vinculada.*

Por outro lado, a mais elementar prudência aconselha que, em sendo *empregados* termos jurídicos *numa lei, deve adotar-se* o *pressuposto de* Ter havido o legislador optado pela linguagem técnica, e não outra. Ora, o "imposto", na linguagem técnica, é efetivamente espécie do género tributo. Logo, se, no *art.* 150 da CF, o legislador usou a palavra "imposto" (espécie) e não "tributo" (gênero), não se pode sustentar, sem demonstração inequívoca, haver ele querido referir-se ao gênero.

Todavia, se o art. 150 supra transcrito não libera o SESI do pagamento da COF1NS, *o art. 195 da mesma* Constituição Federal *de 1988 o faz no seu § 7º:*

> *"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:*
> *(...)*
> *§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam ás exigências estabelecidas em lei.*

Um reparo, que é aqui fundamental fazer, prende-se à circunstância da *Constituição* não *conceder isenções,* mas imunidades. A isencão, *segundo* a maioria dos tributaristas é mera dispensa do tributo devido feita por disposição expressa da lei. Já a imunidade é instituto bem mais amplo do que a isenção, porque

> *"enquanto esta é uma dispensa do pagamento de um tributo devido, a imunidade é um* ***obstáculo ao próprio nascimento da obrigação tributária****. Como a imunidade é um obstáculo á própria imposição,*

> *portanto uma restrição à capacidade de tributar que é outorgada pela Constituição, a imunidade é, de regra, instituída pela Constituição."*
> (Ruy Barbosa Nogueira, no seu "Curso de Direito Tributário", José Bushatsky, Editor, 1964, p. 193).
> (Nossos os grifos e o negrito).

O saudoso e grande Prof Rubens Gomes de Sousa foi outro dos tributaristas defensores da tese de que *imunidade* e isenção são *institutos jurídicos* inconfundíveis. Sendo aquela uma hipótese especial de não incidência, tal como assinalou no seu "Compêndio de Legislação Tributária", 3º edição, 1960, Parte Geral, p. *76,* e a isenção dispensa de um tributo devido, logo, desobrigação de pagamento que pressupõe a própria incidência, não podem, de forma alguma, confundir-se, justamente por configurar a imunidade uma das modalidades da não incidência.

Bem a propósito, sobre a matéria, Amilcar de Araújo Falcão, na sua obra *"Fato Gerador da* Obrigação *Tributária",* 4ª edição, Editora *Revista dos T*ribunais, São Paulo, 1977, ps. 116/117, registra a existência de duas únicas modalidades de não incidência, o que obviamente elimina qualquer outra:

> "A não incidência compreende duas modalidades: a da não incidência pura e simples e a da incidência iuridicamente qualificada. não incidência por disposição constitucional ou imunidade tributária.
> (...)
> A imunidade é, assim, uma forma de não incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional." (Nossos os grifos).

Sacha Calmon Navarro Coêlho (obra citada, p. 393) critica, a nosso ver com razão, o conceito de isenção adotado por Rubens Gomes de Sousa e pela maioria dos demais tributaristas, sustentando que esse favor fiscal não exclui o crédito, mas obsta a própria incidência, impedindo que se instaure a obrigação. Nem por isso, todavia, com o saber que possui, Sacha Calmon haveria de admitir, como não admite, *a* palavra *"isenção"* empregada como *sinônima de imunidade, na* Constituição Federal.

Eis a manifestação do ilustre Prof de Direito Financeiro e Tributário

da Universidade Federal de Minas Gerais sobre o assunto:

> O art 195, § 7º da Superlei, numa péssima redação, dispõe que são isentas de contribuições para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social. Trata-se, em verdade, de imunidade, pois toda restrição ou constrição ou vedação ao poder de tributar das pessoas políticas com "habitat" constitucional traduz imunidade, nunca isenção, sempre veiculável por lei infraconstitucional."
>
> (Ainda a obra citada, ps.41/42).

De qualquer modo, seja esse, seja aquele o conceito de isenção, é irretorquível que essa palavra foi usada, no ad.195, § 7º, da nossa Lei Maior, no sentido de imunidade e não no de qualquer outro.

Ora, não versando o art. 195 sobre simples isenção mas sobre imunidade, sã podemos *concluir que* o SESI *está imune da* COFINS, *desde* que atenda exigências legais que são as dos arts. 9º e 14 do CTN.

Não percamos de vista, outrossim, que a imunidade inscrita no § 7º do *art. 195 da* CF não é *desnaturada* pelo fato de o SESI comprar medicamentos de fornecedores privados e realizar a venda a todos indistintamente, pois seu objetivo é a assistência em relação aos problemas domésticos decorrentes da dificuldade devida, conforme previsto no Decreto-Lei nº 9.403/46.

Desta forma, voto no sentido de se dar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, mantendo *a* decisão recorrida.

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

SÉRGIO GOMES VELLOSO