



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 11080.004372/97-85
Recurso nº : RP/202-0.205
Matéria : COFINS
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 2ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sujeito Passivo : SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA - SESI
Sessão de : 05 DE JUNHO DE 2000
Acórdão nº : CSRF/02-0.877

IMUNIDADE/ISENÇÃO - A imunidade e a isenção prevista em lei para entidades criadas pelo Estado, no interesse da coletividade, não ampara as atividades de natureza comercial que extrapolam seus objetivos sociais instituídos nos seus atos constitutivos - COFINS - Entidade assistencial sem fins lucrativos que exerce atividade de natureza comercial privada, sujeita-se ao recolhimento da contribuição sobre o faturamento gerado por essa atividade específica. Recurso especial provido.

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

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo voto de qualidade, em DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os conselheiros Luiza Helena Galante de Moraes, Sérgio Gomes Velloso, Sebastião Borges Taquary e Carlos Alberto Gonçalves Nunes.- Defendeu o Sujeito Passivo o Sr. Dr. Dilson Gerent - OAB/RS sob o nº 22.484. Defendeu a Fazenda Nacional o Sr. Procurador Dr. Rodrigo Pereira de Mello.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


OTACÍLIO DANTAS CARTAXO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 JAN 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA e MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ.

Processo nº : 11080.004372/97-85

Acórdão nº : CSRF/02-0.877

Recurso nº : RP/202-0.205

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Do acórdão recorrido se transcreve o relatório de fls. 303/306:

"Trata o presente processo de recurso voluntário contra decisão de primeira instância que julgou procedente a exigência fiscal da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidente sobre vendas no comércio varejista.

Segundo a denúncia fiscal, as vendas no comércio varejista foram efetuadas por estabelecimentos totalmente desvinculados da parte assistencial do SESI.

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório que integra a decisão recorrida:

"Trata, o presente processo, de lançamento formalizado através de auto de infração a fls. 05, para exigência COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e demais acréscimos legais, no valor de R\$ 72.941,09, referente ao período de abril de 1992 a setembro de 1996.

A exigência fiscal teve como enquadramento legal o disposto nos artigos 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da Lei Complementar 70/91. Em anexo ao lançamento, encontram-se os documentos a fls. 25/227, compondo-se basicamente 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 acima qualificado, sob a justificativa de que a entidade seria isenta por possuir de caráter educacional e beneficente.

A descaracterização da forma de tributação estabelecida pela autuada deveu-se ao fato de que a fiscalizada vem atuando no comércio varejista, através da venda de cesta 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. Os produtos que integram a sacola econômica são adquiridos mediante licitação, realizada pela área comercial do SESI. Desta forma o SESI ao receber os produtos em suas unidades de produção faz a montagem das sacolas econômicas, com gêneros alimentícios e materiais de limpeza. (...) Nos postos de vendas e unidade 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 de assistência social sem fins lucrativos, conforme metas e objetivos constantes do seu regulamento, sendo o fator determinante de sua isenção o "objeto de fato praticado pela entidade" e não os objetivos dos seus estatutos. "Face a esse 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, são devidas as contribuições para o PIS e COFINS, sobre o faturamento das Unidades de Produção e Postos de Vendas".

Comparecendo ao processo mediante impugnação tempestiva a fls.

236/243, refere a interessada, em síntese, o que segue:

- a) o SESI é ente jurídico de direito privado exercente de função delegada do Poder Público, instituído pelo Decreto nº 9.403/46 e regulado pela Lei nº 2613/55, sendo seus bens e serviços equiparados como da União fossem;
- b) é uma entidade de caráter assistencial e educacional, por força do Decreto 9.403/46, art. 1º, Decreto 57.375/65, arts. 3º, 4º e 5º e Lei 4.440/64, art. 5º e Circular INPS 10/67;
- c) em sendo entidade de educação e assistência social ao trabalhador urbano, da indústria, do transporte, das comunicações e da pesca, é de ser excluída da incidência do artigo 17, inciso III, do Decreto 88.081/79, conforme o processo judicial nº 88.0040233-0, na Justiça Federal;
- d) inserida na vedação à tributação constante do artigo 150, inciso VI, alínea "c" da Carta Magna e artigo 9º, inciso IV, "c", do CTN, nada deve a título de COFINS, que se trata de tributo;
- e) a COFINS possui caráter tributário, fato que contamina de inconstitucionalidade e ilegalidade o presente lançamento, na

medida em que o SESI possui imunidade legal e constitucional a qualquer tipo de imposto;

- f) o parágrafo único do artigo 2º da Lei Complementar 70/91 determina a exclusão da base de cálculo do valor dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente, demonstrando ser aplicável a atividades comerciais, sendo o objetivo da lei o ganho financeiro da atividade comercial;
- g) a venda pelo SESI de sacolas econômicas e medicamentos em suas farmácias faz parte de um objetivo social da Organização, funcionando inclusive como regulador de mercado;
- h) é isenta da COFINS, consoante o artigo 6º, inciso III, da LC 70/91, em combinação com as condicionantes do artigo 55 da Lei 8.212/91;
- i) por fim, alega que em nenhum momento houve fato capaz de desnaturar suas características organizacionais que viesse a justificar uma mudança de enquadramento por parte da Receita Federal, tendo o requerente diplomas de utilidade pública no âmbito municipal, estadual e federal, demonstrando sua condição de entidade beneficente de assistência social;
- j) por derradeiro, com base no demonstrado e na qualidade de Entidade de Assistência Educacional e Assistencial conforme a legislação que descreve, pede o julgamento pela insubsistência do auto de infração acima identificado.”

O julgador monocrático assim ementou sua decisão:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO SEGURID. SOCIAL
Apurada falta ou insuficiência de recolhimento da COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – é devida sua cobrança, com os encargos legais correspondentes.
Estabelecimento instituído por Entidade Educacional e Assistencial que exerça atividade comercial sujeita-se ao recolhimento da COFINS nos mesmos moldes das pessoas jurídicas de direito privado, com base no faturamento do mês.
AÇÃO FISCAL PROCEDENTE”

Inconformada, a recorrente interpôs Recurso Voluntário, com as razões que leio em Sessão.

Processo nº : 11080.004372/97-85

Acórdão nº : CSRF/02-0.877

A Procuradoria da Fazenda Nacional deixou de oferecer contra-razões, pois o montante do crédito tributário está abaixo do limite fixado no artigo 1º da Portaria MF nº 260/95, com a redação dada pela Portaria MF nº 189/97.”

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

“COFINS - IMUNIDADE DE ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - ART. 159, § 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.”

Ciente do acórdão acima, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs, com base no artigo 32, I do Regimento interno dos Conselhos de Contribuintes, Anexo II, aprovado pela Portaria nº 55, de 16/03/98, recurso especial dirigido à Câmara Superior de Recursos Fiscais (doc. fls. 319/326), aduzindo, em suma, que atividade de venda de sacolas econômicas e de medicamentos efetuada pela autuada não está imune à incidência da COFINS, por força do disposto no art. 170, inciso IV, c/c com o art. 173, § 1º da CF/88.

O Presidente da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, tendo em vista a presença dos requisitos exigidos no Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais: decisão não unânime (artigo 4º, I) e tempestividade (artigo 5º, parágrafo 2º), recebeu o recurso especial interposto pelo representante da Fazenda Nacional (doc. fls. 195).

Notificada, a entidade interessada, apresentou suas contra-razões ao apelo interposto (doc. fls. 330/347), manifestando-se contrariamente à reforma do acórdão nº 202-10.277, ratificando o seu fundamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro OTACÍLIO DANTAS CARTAXO, Relator:

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:

Processo nº : 11080.004372/97-85

Acórdão nº : CSRF/02-0.877

“§ 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.”

Processo nº : 11080.004372/97-85

Acórdão nº : CSRF/02-0.877

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 pratica de operações mercantis não se relaciona, nem mesmo indiretamente, com as finalidades de um partido político."

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

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

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

(omissis)

b) a receita ou faturamento"

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

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

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

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

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

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

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

"Art. 1º - Fica atribuído à Confederação Nacional da Indústria o encargo de criar o Serviço Social da indústria (SESI), com a finalidade de estudar, planejar e executar, direta ou indiretamente, medidas que contribuam para o bem estar social dos trabalhadores na indústria e nas atividades assemelhadas, concorrendo para a melhoria do padrão geral de vida no país e, bem assim, para o aperfeiçoamento moral e cívico e o desenvolvimento do espírito de solidariedade entre as classes.

§ 1º - Na execução dessas finalidades, o Serviço Social da Indústria terá em vista, especificamente, providências no sentido da defesa dos salários – reais do trabalhador (melhoria das condições de habitação, nutrição e higiene), a assistência em relação aos problemas domésticos decorrentes da dificuldade de vida, as pesquisas sociais-econômicas e atividades educacionais e culturais,

visando a valorização do homem e os incentivos à atividade produtora."

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

Art. 1º - O Serviço Social da indústria (SESI), criado pela Confederação Nacional da Indústria, a 1º de julho de 1946, consoante o Decreto-Lei nº 9.403, de 25 de junho do mesmo ano, tem por escopo estudar, planejar, e executar medidas que contribuam diretamente, para o bem-estar social dos trabalhadores na indústrias e nas atividades assemelhadas, concorrendo para a melhoria do padrão de vida no país, e, bem assim, para o desenvolvimento do espírito da solidariedade entre as classes.

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

Omissis

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

- a) organizar os serviços sociais adequados às necessidades e possibilidades locais, regionais e nacionais;*
- b) utilizar os recursos educativos e assistenciais existentes, tanto públicos como particulares;*
- c) estabelecer convênios, contratos e acordos com órgãos públicos, profissionais e particulares;*
- d) promover quaisquer modalidades de cursos e atividades especializadas de serviço social;*
- e) conceder bolsas de estudo, no país e no estrangeiro, 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 econômico-social do país, estudos e pesquisas sobre as circunstâncias vivenciais dos seus usuários, sobre a eficiência da produção individual e coletiva, sobre aspectos ligados à vida do trabalhador e sobre as condições sócio-econômicas da comunidades;*
- i) servir-se dos recursos audiovisuais e dos instrumentos de formação da opinião pública, para interpretar e realizar a sua obra educativa e divulgar os 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

Processo nº : 11080.004372/97-85

Acórdão nº : CSRF/02-0.877

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 o seus objetivos eleitos.

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

O SESI não se mantém através de doações pias, da generosidade da população ou de transferências voluntárias do poder público. Como ente portador de privilégios legais, consignados na Constituição Federal e nas demais Leis, possui

Processo nº : 11080.004372/97-85

Acórdão nº : CSRF/02-0.877

arrecadação própria, não dependendo da boa vontade do particular ou do poder público. Não foi autuado por lhe faltar requisito ou certificado, mas pela prática de atos mercantis não previstos no seu estatuto.

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

Sala das Sessões-DF, em 05 de junho de 2000.



OTACÍLIO DANTAS CARTAXO