



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 11080.004408/97-21  
Recurso nº : RP/202-0.260  
Matéria : COFINS  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : 2ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Sujeito Passivo : SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA - SESI  
Sessão de : 06 DE JUNHO DE 2000  
Acórdão nº : CSRF/02-0.905

**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 Procuradoria da 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 Sérgio Gomes Velloso (Relator), Luiza Helena Galante de Moraes, Sebastião Borges Taquary e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
OTACÍLIO DANTAS CARTAXO  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 17 NOV 2000

Processo nº : 11080.004408/97-21  
Acórdão nº : CSRF/02-0.905

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

## 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. 9º 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 pessoas 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.

Processo nº : 11080.004408/97-21  
Acórdão nº : CSRF/02-0.905

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 ASSISTÊNCIA SOCIAL - ART. 195, § 7º, CF/88. A própria lei que previu a instituição do Sesi o caracterizou como instituição de educação e assistência social, de acordo com o que preceitua a Constituição 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, uma 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.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

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 exação 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 o encargo de criar o SESI, com a finalidade de planejar e executar, direta ou indiretamente, medidas que contribuam 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 à 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-Lei, ficam extensivos os favores e prerrogativas do Decreto-Lei nº 7.690, de 29. 06.45.*

*Parágrafo único – Os governos 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 art. 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 concepção 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 ECONÔMICA DE TERESÓPOLIS, resultante da Conferência nessa cidade realizada pela Agricultura, Indústria e Comércio, já se lia:

*" IV – DEMOCRACIA ECONÔMICA – À 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 benefício 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 da 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, às 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 inaplicação 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 pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes:

a) os impostos (C. F., arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156);

b) as taxas (C. F., art. 145, II);

c) as contribuições, que podem ser classificadas:

c.1. de melhoria (C.F.art.145, III);

c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1 **sociais**, c.2.1.1 **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, § 5º, 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 compulsórios (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 contribuição. 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).

Processo nº : 11080.004408/97-21  
Acórdão nº : CSRF/02-0.905

Não será, então, pelo art. 150 que o SESI está desobrigado de pagar 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 gênero 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 COFINS, 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 às exigências estabelecidas em lei.”*

Um reparo, que é aqui fundamental fazer, prende-se à circunstância da Constituição não conceder isenções, mas imunidades. A isenção, 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 à 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", 3ª 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, Amílcar de Araújo Falcão, na sua obra "Fato Gerador da Obrigação Tributária", 4ª edição, Editora Revista dos Tribunais, 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 juridicamente 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 Coelho (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.

Processo nº : 11080.004408/97-21  
Acórdão nº : CSRF/02-0.905

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).

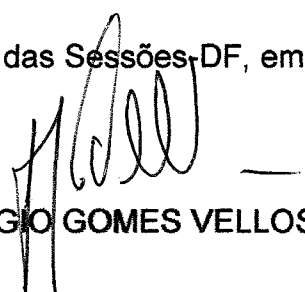
De qualquer modo, seja esse, seja aquele o conceito de isenção, é irretorquível que essa palavra foi usada, no ad.195, § 7º, da nossa Lei Maior, no sentido de imunidade e não no de qualquer outro.

Ora, não versando o art. 195 sobre simples isenção mas sobre imunidade, só 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 de vida, conforme previsto no Decreto-Lei nº 9.403 /46.

Desta forma, voto no sentido de se negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, mantendo a decisão recorrida consubstanciada no acórdão 202-10.110.

Sala das Sessões-DF, em 06 de junho de 2000.

  
SÉRGIO GOMES VELLOSO

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro OTACÍLIO DANTAS CARTAXO, Relator designado:

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 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.

Processo nº : 11080.004408/97-21  
Acórdão nº : CSRF/02-0.905

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*

*nas indústrias e nas atividades assemelhadas, concorrendo para a melhoria do padrão de vida no país, e, bem assim, para o desenvolvimento do espírito da solidariedade entre as classes.*

*§ 1º Na execução dessa finalidade, 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, aos 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 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.



Processo nº : 11080.004408/97-21  
Acórdão nº : CSRF/02-0.905

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 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 06 de junho de 2000.



OTACÍLIO DANTAS CARTAXO