

389

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	00.15.03.1999
C	<i>Stoluitino</i>
	Rubrica



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.004408/97-21

Acórdão : 202-10.456

Sessão : 19 de agosto de 1998

Recurso : 105.059

Recorrente : SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA – SESI

Recorrida : DRJ em Porto Alegre – RS

2.º	RECORRI DESTA DECISÃO
C	RP/202-0-260
C	EM, 22 de Agosto de 1998
C	Fiscal da Faz. Nacional

**COFINS – ENTIDADES DE FINS NÃO LUCRATIVOS** – As entidades sem fins lucrativos, que tenham empregados assim definidos pela legislação trabalhista, contribuirão para a COFINS mediante a aplicação da alíquota de 2% sobre as vendas efetuadas pelo estabelecimento comercial (Lei Complementar nº 70/91, arts. 1º, 2º, 3º, 4º e 5º). Incabível a exigência da contribuição tendo como base de cálculo o faturamento, sem a comprovação de que a entidade não reveste as condições necessárias para o enquadramento como entidade sem fins lucrativos. **Recurso provido.**

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

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Marcos Vinícius Neder de Lima, que apresentou declaração de voto, Tarásio Campelo Borges e Maria Teresa Martínez López.

Sala das Sessões, em 19 de agosto de 1998

Marcos Vinícius Neder de Lima  
Presidente

José de Almeida Coelho  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Helvio Escovedo Barcellos, Ricardo Leite Rodrigues e Oswaldo Tancredo de Oliveira.

/OVRS/CF/



**Processo :** 11080.004408/97-21

**Acórdão :** 202-10.456

**Recurso :** 105.059

**Recorrente :** SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA – SESI

## RELATÓRIO

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 de COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e demais acréscimos legais, no valor de R\$87.222,75, no período de abril de 1994 a dezembro de 1996.

2. 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. 19/175, 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.

3. 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 caráter educacional e beneficente.

4. A descaracterização da forma de tributação estabelecida pela autuada deveu-se ao fato de que a atividade desenvolvida é o 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 esse 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



Processo : 11080.004408/97-21

Acórdão : 202-10.456

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.

5. 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".

6. Comparecendo ao processo mediante impugnação tempestiva à fls. 182/189, 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;



**Processo :** 11080.004408/97-21

**Acórdão :** 202-10.456

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 sua 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 beneficiante 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.”

A autoridade monocrática assim ementou sua decisão:

#### ***“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 acréscimos legais correspondentes.*

*Estabelecimento instituído por Entidade Educacional e Assistencial que exerce 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 interessada interpõe recurso voluntário, com as razões que leio em Sessão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo : 11080.004408/97-21**

**Acórdão : 202-10.456**

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.

É o relatório.



Processo : 11080.004408/97-21

Acórdão : 202-10.456

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JOSÉ DE ALMEIDA COELHO

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.

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 prejuizo 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 nas 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 11080.004408/97-21

Acórdão : 202-10.456

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 CORREA:

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

1. *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.*
2. *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.*
3. *Deficiência no translado. A ausência da certidão de publicação do arresto recorrido. Peça essencial para se aferir a tempestividade do recurso interposto e inadmitido. Incidência da Súmula 288.*

*Agravo regimental improvido." (grifei).*

Este julgado, apesar de tratar da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS instituída pela Lei Complementar nº 70/91, abrange todas as contribuições sociais destinadas ao Financiamento da Seguridade Social, previstas no artigo 195 da Constituição Federal, onde está enquadrada a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS.

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 o PIS.

Por outro lado, os autuantes reconhecem que a entidade vem recolhendo o PIS à alíquota de 1% (um por cento) sobre a folha de pagamento. Até o ano de 1995, inclusive, os recolhimentos foram efetuados de forma centralizada em um único CGC para todos os estabelecimentos localizados no Estado do Rio Grande do Sul. A partir de 1996 os recolhimentos passaram a ser individualizados por CGC.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

391

Processo : 11080.004408/97-21

Acórdão : 202-10.456

A Lei Complementar nº 07/70, no § 4º do seu artigo 3º, trata, particularmente, da contribuição devida pelas entidades de fins não lucrativos, que tenham empregados assim definidos pela legislação trabalhista, senão vejamos:

*"Art. 3º – O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:*

*a) a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda devido, na forma estabelecida no § 1º, deste artigo, processando-se o seu recolhimento ao Fundo juntamente com o pagamento do Imposto de Renda;*

*b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue:*

- 1) no exercício de 1971, 0,15%;*
- 2) no exercício de 1972, 0,25%;*
- 3) no exercício de 1973, 0,40%;*
- 4) no exercício de 1974 e subsequentes, 0,50%;*

*§ 1º – A dedução a que se refere a alínea "a" deste artigo será feita sem prejuízo do direito de utilização dos incentivos fiscais previstos na legislação em vigor e calculada com base no valor do Imposto de Renda devido, nas seguintes proporções:*

- a) no exercício de 1971 ..... 2%*
- b) no exercício de 1972 ..... 3%*
- c) no exercício de 1973 e subsequentes .... 5%*

*§ 2º – As instituições financeiras, sociedades seguradoras e outras empresas que não realizam operações de vendas de mercadorias participarão do Programa de Integração Social com uma contribuição ao Fundo de Participação de recursos próprios de valor idêntico ao que for apurado na forma do parágrafo anterior.*

*§ 3º – As empresas que a título de incentivos fiscais estejam isentas, ou venham a ser isentadas, do pagamento do Imposto de Renda, contribuirão para o Fundo de Participação, na base de cálculo como se aquele tributo fosse devido, obedecidas as percentagens previstas neste artigo.*

*§ 4º – As entidades de fins não lucrativos, que tenham empregados assim definidos pela Legislação Trabalhista, contribuirão para o Fundo na forma da lei.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

392

Processo : 11080.004408/97-21

Acórdão : 202-10.456

*§ 5º – A Caixa Econômica Federal ressolverá os casos omissos, de acordo com os critérios fixados pelo Conselho Monetário Nacional.” (grifei).*

A forma de contribuição para o Fundo, para as entidades de fins não lucrativos, remetida para a lei pelo texto legal transscrito, na data da ocorrência dos fatos geradores, estava regulamentada pelo artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.303, de 21.11.86, *in verbis*:

*“Art. 33 - As entidades de fins não lucrativos, que tenham empregados assim definidos pela legislação trabalhista, continuarão a contribuir para o Programa de Integração Social - PIS à alíquota de 1% (um por cento), incidente sobre a folha de pagamento.”*

Ora, se a entidade estava contribuindo para o Fundo mediante a aplicação da alíquota de 1% (um por cento) sobre a folha de pagamento, julgando-se uma entidade sem fins lucrativos, pois desta forma foi instituída, cabia ao Fisco descharacterizá-la como tal para ser possível a exigência com base no faturamento.

Subsidiariamente, o conceito de entidade sem fins lucrativos é encontrado no § 3º do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 10.12.97, que transcrevo:

*“Art. 12 - Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea ‘c’, da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.*

*§ 1º – Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.*

*§ 2º – Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:*

*a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;*

*b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;*

*c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 11080.004408/97-21

Acórdão : 202-10.456

*d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;*

*e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;*

*f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;*

*g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;*

*h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.*

*§ 3º – Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente ‘superávit’ em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado.” (grifei).*

Portanto, sem a prova cabal de que a entidade não reveste as condições necessárias para o enquadramento como entidade sem fins lucrativos, situação distinta daquela onde é discutida a exigência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, onde a discussão gira em torno das entidades benfeitoras de assistência social, entendo que a decisão recorrida merece ser reformada.

Com essas considerações, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 19 de agosto de 1998

JOSÉ DE ALMEIDA COELHO



Processo : 11080.004408/97-21

Acórdão : 202-10.456

## DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA

Cuida-se do alcance da imunidade de Contribuição para Financiamento Seguridade Social (COFINS) prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, em relação às atividades desenvolvidas pelo Serviço Social da Indústria (SESI). O Conselheiro-Relator, em seu voto, defende que esta entidade preenche todos os requisitos legais exigidos para seu enquadramento neste dispositivo constitucional. Ouso, com o devido respeito, discordar de tal entendimento.

A referida norma constitucional remeteu à lei infraconstitucional a definição de requisitos que devem ser atendidos pelas entidades imunes. Tal exigência constitucional refere-se não com a definição da situação imune (que já está posta na Constituição), mas com a prevenção da possibilidade de ser desvirtuada a imunidade constitucional. O legislador procurou, em atenção à segurança jurídica, reduzir a margem de dúvida porventura existente no alcance dessa imunidade, explicitando certos requisitos a serem exigidos da entidade para que possa ser claramente identificada como imune.

O ilustre Conselheiro aduz, ainda, que, presentemente, faz as vezes desta lei o artigo 55 da Lei nº 8.212/91 e, baseado nela, a autoridade fiscal deve analisar, concretamente, as situações de imunidade.

Dentre outros requisitos, esta norma estabelece, em seu inciso II, a obrigatoriedade da apresentação do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social. Entretanto, ao examinar os elementos de prova trazidos aos autos, verifica-se que a entidade não é portadora do referido Certificado.

Não se trata de exigência meramente formal, como quer fazer crer a recorrente, mas de requisito legal relevante para que se reconheça o enquadramento na norma imunizante, eis que, por ocasião da concessão ou renovação do Certificado, a autoridade fiscal tem a oportunidade de examinar a documentação das entidades ditas imunes e detectar possíveis desvirtuamentos na condição de instituição de assistência social.

Por estas razões, não compartilho do entendimento exposto no voto vencedor do aresto, que admite suficiente a existência da Lei nº 4.403/46, que instituiu o SESI, para suprir a ausência do referido Certificado, porquanto, a meu ver, estar-se-ia reconhecendo, em caráter permanente, sem controle periódico da autoridade fiscal, a imunidade da COFINS para estas entidades, em claro contra-senso com o que diz a norma constitucional.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 11080.004408/97-21****Acórdão : 202-10.456**

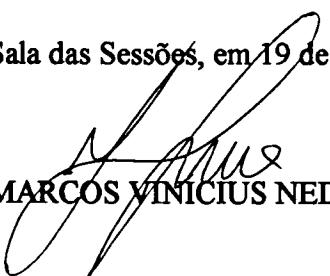
Além disso, se a entidade é assistencial e não tem fim de lucro, daí decorre, por imperativo lógico, que ela precise ter um estatuto que defina seu objeto e que esse estatuto precise ser respeitado. Se não atender a esses pressupostos, ela não terá condições de demonstrar que se enquadra na hipótese de imunidade. Não basta, pois, que uma entidade se intitule assistencial, é necessário que possua condições para evidenciar que isso é verdadeiro.

O Regulamento do SESI (Decreto nº 57.375/65) estabelece que o mesmo tem por escopo: "estudar, planejar e executar medidas que contribuam diretamente para o bem-estar social dos trabalhadores na indústria e nas atividades assemelhadas...". Não há nesse Estatuto qualquer previsão de atividades voltadas para o 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. Destarte, também, entendo inadequado o entendimento de que as referidas atividades (venda de sacola econômica e medicamentos) estariam enquadradas na "defesa dos salários reais dos trabalhadores e a assistência em relação aos problemas domésticos decorrentes da dificuldades da vida", até porque tais receitas, oriundas da comercialização de produtos, não estão previstas em seu Estatuto.

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.

Diante destes argumentos, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

Sala das Sessões, em 19 de agosto de 1998

  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA



## MINISTÉRIO DA FAZENDA

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EXMº SR. PRESIDENTE DA 2ª CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 11080.004408/97-21

Acórdão nº 202-10.456

Interessado: SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA - SESI

RP/ 202-0-260

A Fazenda Nacional, irresignada com a respeitável decisão consubstanciada no Acórdão em epígrafe, prolatada por maioria de votos, relativamente à exigência da COFINS, vem, com fundamento no art. 32, inc. I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, Anexo II, aprovado pela Portaria nº 55, de 16-03-98, do Senhor Ministro da Fazenda, interpor RECURSO ESPECIAL para a Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, com fundamento no que se segue.

O relatório adotado pelo Senhor Conselheiro Relator no voto condutor do Acórdão em causa é o da autoridade julgadora de primeira instância, e dele merecem destaque os tópicos que se transcrevem a seguir:

" 3. 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 caráter educacional e benficiante.

4. A caracterização da forma de tributação estabelecida pela autuada deveu-se ao fato de que a atividade desenvolvida é o 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 esse 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 o 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 PVD, ambos com autorização e controle da Fazenda Estadual, para efeitos de recolhimento do ICMS' (Os grifos não são do original)

Registre-se a relevância do fato de que as vendas das sacolas econômicas, com gêneros alimentícios e materiais de limpeza são vendidas não só aos associados da entidades, mas, para o público em geral, como qualquer Supermercado que negocia com essas mercadorias, tanto assim que recolhem o tributo estadual ICMS.

Inicialmente o Senhor Relator examinou a matéria à vista de dispositivos constitucionais nestes termos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo n° 11080.004408/97-21  
Acórdão nº 202-10.456

"A ora recorrente insiste que desfruta de imunidade constitucional sobre sua renda, patrimônio e serviços, por força do art. 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)

A seguir, o Ilustre Relator faz suas colocações, - das quais discorda a Fazenda Nacional, - para concluir pelo provimento do recurso da interessada.

Assim, em oposição as considerações e conclusão final do Ilustre Conselheiro-Relator, parte-se do que consta no próprio caput do art. 150 e seu inciso VI, onde se encontra expresso pela alínea "c", que o direito à imunidade dos impostos está condicionado ao atendimento dos requisitos da lei.

É exatamente neste tópico grifado "atendidos os requisitos da lei," que se exporá, que a imunidade constitucional não se aplica a interessada, como entendeu a maioria dos integrantes da Câmara, tal como exposto nos votos proferidos nos recursos anteriores, pertinentes à entidade e sobre a mesma matéria.

Deste modo, comentando o disposto na alínea "c" acima transcrita, o ilustre prof. Sacha Calmon Navarro, posiciona-se pela interpretação restritiva da imunidade, como se pode verificar do seu comentário transscrito abaixo:

"A imunidade das instituições de educação e assistência social protege-as da incidência do IR, dos impostos sobre o patrimônio e dos impostos sobre os serviços, **não de outros**, quer sejam as instituições contribuintes de jure ou de fato. Destes outros só se livrarão mediante isenção expressa, uma questão diversa. Aqui se cuida de imunidade, cujo assento é constitucional." (Vide pág. 395/396, da obra 'O Controle da Constitucionalidade das Leis', publicação da Del Rey Editora, 2ª ed., 1993). (Os negritos não são do original)

Nesta linha de posicionamento pela interpretação restritiva da imunidade tributária, a que se refere o art. 150, inciso "c" da Constituição Federal, cumpre realçar, aqui, a transcrição a que se refere o item 15 da decisão de primeiro grau, nestes termos:

Também concordando com o caráter restritivo daquele dispositivo legal Paulo de Barros Carvalho, por citação de Roque Antonio Carrazza, in Curso de Direito Tributário, 7ª ed. Malheiros Editores, pág. 369, in verbis:

*[Handwritten signature]*

1



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº 11080.004408/97-21  
Acórdão nº 202-10.456

“Não devemos nos esquecer que 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.150, § 4º, 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.”

Também nesta mesma linha o inesquecível prof. Aliomar Baleeiro que, em sua valiosa obra “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar,” 5ª edição, Forense, 1977, Rio, pág. 178, assim se expressa sobre referida restrição:

“Mas não perde o caráter de instituição de educação e assistência a que remunera apenas o trabalho de médicos, professores, enfermeiros e técnicos, ou a que cobra serviços a alguns para custear a assistência e educação gratuita a outros - e construiu muito bem - à luz do princípio da capacidade contributiva, a inexistência de fato tributável em caso de administrador de hospital, lançado para indústria e profissões, embora nenhum salário recebesse da instituição, que, aliás, aceitava clientes à base de tarifas.

**E se partidos e instituições exploram comércio ou indústria? Os impostos que repercutem sobre terceiros são suportados por estes e não se excluem por força da imunidade.**” (Os destaques em negrito não são do original)

De outra parte, este eminentíssimo mestre, dissertando sob o tema “Partidos e Instituições Educacionais ou Assistenciais” à pág. 92, do seu apreciado ‘Direito Tributário Brasileiro,’ 9ª ed., Forense, 1977, assim se manifesta sobre a matéria em discussão:

“Se a instituição explora indústria ou comércio, como meio de renda para a realização de seus fins, está sujeita aos impostos de que seja contribuinte de iure, mas que, nas circunstâncias concretas, repercutem sobre terceiros - os seus compradores ou usuários. Não assim o imposto de renda ou de transmissão de propriedade imobiliária, que lhe toquem.” (Os grifos e os destaques em negrito não constam do original)

Fica, pois, muito evidente das transcrições acima que mesmo as instituições de assistência social, aplicando suas rendas em atividades comerciais, com a aplicação do lucro aos seus objetivos institucionais, estarão, ainda assim, sujeitas aos tributos que, de um modo ou de outro, repercutem sobre terceiros, como é o caso do ICMS, do IPI e, obviamente, da COFINS, como contribuição, - com discussão pacificada de ser um tributo especial, - cuja incidência tem repercussão econômica sobre terceiros.

Assim, dispondo, também, o § 7º do artigo 195 da Constituição Federal, norma de eficácia contida, que “são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades benéficas de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei,” ter-se-á de recorrer-se ao preceito que as instituiu, qual seja, a Lei Complementar nº 70, de 30-12-91, que dispõe:

“Art. 6º São isentas de contribuição:

.....  
III - as entidades benéficas de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.” (Os negritos não são do original) *(Assinatura)*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº 11080.004408/97-21  
Acórdão nº 202-10.456

As exigências genéricas são as indicadas pelo Código Tributário Nacional, que é a Lei Complementar Geral (nº 5.172/66) no tocante à matéria tributária. A COFINS, regida pela Lei Complementar Específica, LC 70/91, não poderia ser mencionada por aquela, eis que só era então vigente a Contribuição de Melhoria.

Desta forma, pertinentemente, dispõe o Código Tributário Nacional, no Capítulo II relativo às “Limitações da Competência Tributária.”

“Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....

**IV - cobrar imposto sobre:**

.....

c) o 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; (o grifo não é do original)

Na seção II, das Disposições Especiais, do referido Capítulo II, tem-se concernentemente à matéria:

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

I - não distribuir 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.

§ 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.” (Os destaques em negrito não são do original)

A respeitos desta matéria, P. R. Tavares Paes, na pág. 108 do seu apreciado ‘COMENTÁRIOS AO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, 5ª Ed. de 1996, tópico 10, dissertando a que se refere a alínea c do art. 9º, ou seja, sobre a imunidade subjetiva dos partidos políticos e instituições de educação ou de assistência social, assim se posiciona:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº 11080.004408/97-21  
Acórdão nº 202-10.456

**"Trata-se de casos de imunidade subjetiva. A instituição aqui não se deve ter o fim de lucro. Claro está que se a instituição exercer o comércio ou a indústria se submeterá aos impostos incidentes trasladáveis e repercutíveis. (Os negritos não são do original)**

Com a remetida da parte final do § 2º do art. 14 do CTN acima transscrito, tem-se que verificar os respectivos estatutos ou atos constitutivos da entidade em causa, ou seja, "se os serviços são os exclusivamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades ..."

Assim, o Serviço Social da Indústria (SESI), criado pela Confederação Nacional da Indústria, em 1º-07-46, consoante Decreto-lei nº 9.403, de 25 de junho do mesmo ano, cujo Regulamento aprovado pelo Decreto nº 57.375, de 02-12-65, discrimina os seus objetivos institucionais, onde avultam "... medidas que contribuam, diretamente, para o bem-estar social dos trabalhadores na indústria e nas atividades assemelhadas..."

O art. 8º do mesmo Regulamento dispõe:

"Para consecução dos seus fins, incumbe ao SESI:

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

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

d) .....

Vê-se, portanto, que no regulamento que rege seus objetivos, não há abertura para que o SESI faça comércio de produtos, tanto que a decisão de primeiro grau já anotava a respeito que:

"... da legislação citada, não há no estatuto formador autorização para que o SESI promovesse a abertura de filiais para o comércio de produtos, ainda que fossem remédios e sacolas básicas. A alínea "c" do artigo 8º prevê o estabelecimento de convênios, contratos e acordos com particulares no intuito de obter benefícios para os trabalhadores, mediante, por exemplo, programas de descontos. Mas na receita advinda das vendas desses particulares, continuaria havendo a imposição das contribuições sociais, tais como o PIS e a COFINS. Foi nesse sentido o trabalho da fiscalização, ao afirmar que o exercício de atividades econômicas tributáveis está fora do enquadramento dos objetivos da instituição." (Os grifos não são do original)

Registra, ainda, a decisão de primeiro grau, nos seus itens 26 e 27, colocações com as quais concorda inteiramente este representante da Fazenda Nacional, nos seguintes termos:

"26 Transparece cristalino nos autos que as farmácias e sacolões do SESI realizam a compra de medicamentos e gêneros alimentícios de fornecedores privados e realizam a venda a todos, indistintamente..... Não há atividade benemerente nesse negócio, apenas um meio de auferir recursos que, ao que tudo indica, são empregados em causa nobre. Mas, ai, apenas pela finalidade da utilização dos recursos, não há imunidade ou isenção."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

Processo n° 11080.004408/97-21  
 Acórdão n° 202-10.456

27. Raciocinar de modo diverso poderia permitir a seguinte ilação. Se ao SESI é permitido abrir filiais para outros negócios, por que não instituir indústria de confecções para atender as necessidades dos trabalhadores? Ou comércio de calçados e roupas populares? Indústria de brinquedos? E assim por diante.”

Assim, a imunidade de impostos, como registra o texto constitucional, no art. 150, inc. VI, alínea “c”, diz respeito tão-somente ao ‘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,’ que são os impostos cujos ônus econômicos seriam absorvidos pela entidade, (se ela não fosse imune), jamais os impostos ou contribuições, cujos ônus são repassados para os adquirentes das mercadorias. Pois se isso fosse possível, estar-se-ia a ferir o princípio constitucional da isonomia, estar-se-ia a praticar concorrência desleal com as empresas não imunes, ferindo, em consequência, o disposto no art. 170, inciso IV, combinado com o art. 173, § 1º, princípios constitucionais básicos da atividade econômica, inserido na vigente Carta Política. Imagine-se, a venda de produtos, como é o caso em questão, por exemplo, sem o acréscimo do IPI, por exemplo, com alíquota de 12% (doze por cento) e o ICMS c/alíquota de 15% (quinze por cento), resultando para o adquirente final do produto um preço inferior de 27% (vinte e sete por cento) aos das empresas que recolhem esses tributos. Seria, evidentemente, uma concorrência desleal. O que se deve admitir é que o SESI pode vender seus produtos com preços menores e com menos resultados, sem, contudo, haver dispensa da obrigatoriedade dos recolhimentos dos tributos devidos, revertendo o resultado final às suas finalidades institucionais.

Desta forma, a situação do Serviço Social da Indústria - SESI é de entidade assistencial imune aos impostos que incidem diretamente sobre o seu patrimônio, a sua renda e aos seus serviços (os tributos denominados diretos), jamais aos que dizem respeito à produção e a circulação dos bens (IPI e ICMS, impostos ditos indiretos), vez que os ônus decorrentes destes são repassado integralmente para os adquirente ou consumidores finais dos mesmos e que são os contribuintes de fato, não onerando, pois, os contribuintes de direito.

A decisão da autoridade de primeiro grau bem se referiu a essa situação, quando coloca o seguinte no tópico correspondente ao item 32, nestes termos:

“Cabe também dizer o caráter regulador do comércio daqueles gêneros que o SESI quer se atribuir não encontra guarida em qualquer ato legal que sustente, pois a Constituição prevê essa atividade no Capítulo I, do Título VII, que trata da ordem econômica e financeira. Dentro desse contexto, o artigo 170, incisos IV e V, tratam da livre concorrência e da defesa do consumidor. Regula-se pelas Leis 8.884/94, que outorga ao Conselho Administrativo da Ordem Econômica (CADE) essa função, e pela Lei 8.078/90, Código de Defesa do Consumidor, que confere tal prerrogativa às entidades arroladas no artigo 82, 105 e 106, dentro do Sistema Nacional de Defesa do Consumidor.”

De outra parte, a Lei Complementar nº 70/91, que instituiu a Contribuição Social - COFINS, nos temos do inc. I, do art. 195, da Constituição Federal, dispõe no seu inciso III do art. 6º, que são isentas da contribuição:

“as entidades benfeicentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas na lei” (Grifou-se)



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº 11080.004408/97-21  
Acórdão nº 202-10.456

7

Discordando do seus pares, quanto a matéria exposta nos votos condutores deste e dos demais Acórdãos que deram provimento aos recursos desta entidade sobre esta matéria, o Ilustre Conselheiro e Presidente da Eg. Segunda Câmara, Marcus Vinícius Neder de Lima, juntou declaração de voto, cujo conteúdo este representante da Fazenda Nacional concorda integralmente e da qual destaca e traslada abaixo seus tópicos finais, com os quais concorda inteiramente e os incorpora como parte final das razões deste recurso à Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais:

"O Regulamento do SESI (Decreto nº 57.375/65) estabelece que o mesmo tem por escopo: "estudar, planejar e executar medidas que contribuam diretamente para o bem-estar social dos trabalhadores na indústria e nas atividades assemelhadas...". Não há nesse Estatuto qualquer previsão de atividades voltadas para o 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. Destarte, também, entendo inadequado o entendimento de que as referidas atividades (venda de sacola econômica e medicamentos) estariam enquadradas na "defesa dos salários reais dos trabalhadores e a assistência em relação aos problemas domésticos decorrentes da dificuldades da vida", até porque tais receitas, oriundas da comercialização de produtos, não estão previstas em seu Estatuto.

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 à iniciativa privada."

Diante do exposto, a Fazenda Nacional, pelo procurador infra-assinado, entendendo que a razão está com a decisão monocrática, vem, respeitosamente, requerer à Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, a reforma da decisão da Instância "a quo", para que, em consequência, prevaleça a decisão de primeiro grau, pois que melhor interpretou e aplicou a lei ao questionamento destes autos.

Nestes termos,

Pede deferimento.

Brasília-DF., 08 de janeiro de 1999

José Ribamar Alves Soares  
Procurador da Fazenda Nacional