MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 11080.004412/97-06
Recurso nº : RP/202-0.224
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/02-0.864

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 (Relatora), Sérgio Gomes Velloso, 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

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

Processo nº :11080.004412/97-06
Acórdão nº : CSRF/02-0.864

Recurso nº : RP/202-0.224
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : SERVIÇO SOCIAL DA Indústria – SESI

RELATÓRIO

Examina-se recurso especial, formulado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, contra decisão do Segundo Conselho de Contribuintes que, através do Acórdão n` 202-10.243 de 03 de junho de 1998 (fls. 297/308), por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário interposto pela empresa SERVIÇO SOCIAL DA Indústria - SESI.

Conforme evidenciam os elementos constitutivos do presente processo, a empresa acima identificada foi autuada para exigência da COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e demais acréscimos legais referente ao período de abril de 1992 a setembro de 1996.

Impugnando o feito, às fls. 109/116, a interessada alegou, em síntese, que a) sendo o SESI uma 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 nº 88.081/79, conforme processo judicial n` 88.0040233-0, na Justiça Federal; b) 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 c) é isenta da COFINS, consoante o artigo 69, inciso III, da LC 70/91, em combinação com as condicionantes do artigo 55 da Lei nr. 8.212/91.

A autoridade de primeira instância administrativa, através da Decisão de fls. 244/257, julgou procedente a ação fiscal.

Insurgindo-se contra a decisão prolatada em primeira instância administrativa, a recorrente interpôs recurso voluntário tempestivo ao Segundo Conselho de Contribuintes fls. 263/269) repisando os pontos expendidos na peça impugnatória.

Tendo o Colegiado da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, através do Acórdão riº 202-10.243, de 03 de junho de 1998 (fls. 297/308), decidido, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, a Procuradoria da Fazenda Nacional, por não concordar com a decisão proferida em segunda instância administrativa, interpôs Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, com fundamento no inciso 1 do art. 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, Anexo II, aprovado pela Portaria n9 55, de 16/03/98.

Através do Despacho nº. 202-0.127 fls. 318), o Presidente da 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, recebeu o recurso interposto pelo Representante da Fazenda Nacional, tendo em vista a presença dos requisitos exigidos no Regimento Interno, da Câmara Superior de Recursos Fiscais: decisão não-unânime (artigo 7-, parágrafo 1º) e tempestividade (artigo 7º).

Encaminhando-se os autos à DRF em Porto Alegre/RS, procedeu-se à solicitação ao contribuinte da apresentação de contra-alegações ao Recurso Especial. Devidamente cientificado, o contribuinte oferece suas contra-razões ao Recurso Especial do Sr. Procurador da Fazenda Nacional, alegando em síntese que a imunidade é assegurada pelo § 7º do art. 195 da Constituição Federal e a isenção assegurada pelo art. 6º da LC 70/91. Transcreve jurisprudência dominante acerca da imunidade das entidades de Assistência Social. Aduz que a inexistência do Certificado de Filantropia a que se refere o art. 55 da Lei nr. 8.212/91, não tem o condão de afastar as normas constitucionais e infra-constitucionais que asseguram ao SESI a imunidade ou isenção da COFINS.

É o relatório,

VOTO VENCIDO

Conselheira LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES, Relatora:

O Sr. Procurador intentou o recurso com fundamento no art. 32, inciso I da Portaria MF nº 55 de 16 de março de 1998. Ou seja o recurso do Sr. Procurador foi remanejado como Recurso Especial para fins de reformar o Acórdão da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, que contraria a legislação tributária aplicada á matéria e por estar em desacordo com as provas dos autos.

> A ementa do acórdão afrontado está assim estampada:
> "Cofins - A imunidade de Entidades Beneficentes de Assistência Social. Ar. 195, § 7° A própria lei que previu a instituição do SESI o caracterizou como 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. 6° , inciso III, lei 70/91). Recurso Provido."

O recurso do Sr. Procurador da Fazenda Nacional é interposto ao argumento que o entendimento da maioria da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, ao examinar a matéria á vista do art. 195, § 7°, da CF, que subordina sua aplicação ao cumprimento" das exigências legais," afirma que a imunidade da interessada - SESI, não tem a extensão que lhe conferiu a maioria do Egrégio Colegiado.

O representante da Fazenda Nacional cita a lei nº 8212/91, e incisos I, II, III, IV, V do seu art. 55, *afirmando que a simples existência da lei de criação e* regulamento da empresa não supre o termo" exigências legais previstas em lei". Afirma que requisitos dos incisos do art. 55 da lei nº 8 212/91, é que suprem o termo: exigências legais.

Assume o Sr. Procurador da Fazenda Nacional a tese esposada pelos votos vencidos, ou seja a necessidade de requisito do inciso II da lei 8. 212/91, para que a empresa seja imune, rebate assim, a imunidade da recorrida, por não se enquadrar no art. 195, § 7° da Constituição de 1988.

Passo a análise da controvérsia:

A empresa autuada com fundamento no arts 1°, 2°, 3°, 4° e 5° da Lei Compl. nº. 70/91, vem aos autos dizer que desde a sua criação lei nº 9.403/46, lhe foi *conferida o caráter de instituição de educação e de assistência social pela* Confederação Nacional do Comércio. E uma entidade de assistência social sem fins lucrativos, conforme metas essenciais e objetivos constantes do seu regulamento. *Afirma ser isenta pelo dispositivo do art. 6° da lei Comp. nº. 70/91, e imune pelos* arts. 9° e 14 do CTN, e pelo art., 197, §7° da CF. Propugna pela imunidade constitucional face ao seu regulamento.

A Informação Fiscal de fls. 06 registra que as farmácias do SESI são estabelecimentos comerciais com CGC e endereços próprios, onde medicamentos e perfumarias são vendidos. Informam que as farmácias EMITEM CUPONS fiscais em máquinas registradoras com autorização do ICMS.

A empresa se defende dizendo que é entidade de assistência social *e educacional e é isenta do pagamento da Cofins, conforme art. 6° da lei Compl. nº* 70/91 e imune conforme art. 195 §7º da CF.

A controvérsia se limita, ao meu ver, à imunidade da Cofins, face ao princípio constitucional do art. 195, §7º, e à isenção tendo em vista o dispositivo do art. 6º da lei complementar nº 70/91. Assim, vislumbro no presente recurso duas matérias autônomas.

Nesta fase do processo é de se registrar que o auto de infração foi efetuado tendo em vista as disposições dos arts. 1º a 5º da Lei Compl. nº 70/91. O

voto vencedor argumenta o art 195, §7º da CF e arts. 14 e 9º do CTN e o Sr. Procurador embasa o seu recurso pela incidência da Cofins face às alterações da lei nº 8.212, pela lei nº 9.752/98, afirmando que a imunidade da empresa estaria comprometida pelo não cumprimento das alterações trazidas pelo inciso II do art. 55 da lei 8.212/91, não bastando o regimento da empresa para qualificá-la no art. 195. §7º *da CF e nem o disposto no art. 14 do CTN, a enquadraria como imune.*

Assim o recurso do Sr. Procurador comporta duas matérias *autônomas, a saber:*

1ª) A incidência da Cofins, com auto de infração fundamentado nos arts. *1º, 2º, 3º, 4º* e 5º da Lei Complementar nº 70 /91, pela não aplicação dos art. *6º*, inciso III do mesmo diploma legal, e arts 14 e 9º do CTN. A imunidade da empresa, face o seu regulamento, entidade beneficente de finalidade assistencial e educacional não preenche os requisitos "das exigências estabelecida em lei", por não se aplicar a extensão do art. 195 §7º da CF de 1988. Os arts. 9º e 14 do CTN não bastam para a aplicação da imunidade da recorrida (argumentos contidos no auto de infração, impugnação e recurso do Procurador).

2ª) A não aplicação do art. 195, §7º da CF de 1988, pois a empresa, apesar de ser entidade de assistência social e educacional não preenche os requisitos da lei nº 8.212/91, com as alterações do art. 55 e incisos, principalmente o inciso II do art. 55 do referido diploma legal. Os art. 9º e 14 do CTN e o regulamento da empresa não suprem as exigências estabelecidas na parte final do §7º do art. 195 da CF: "que atendam as exigências estabelecidas em lei. "O representante da Fazenda Nacional assume os argumentos dos votos vencidos, afirmando que as alterações da lei nº 8 212/91 vieram suprir as exigências estabelecidas pelo §7º do art. 195 da CF, e desta forma a empresa não é imune ao Cofins. (argumento dos *votos vencidos, considerado no Recurso do Sr. Procurador da Fazenda Nacional*, matéria não unânime).

Da conclusão do Art. 7º, § 1º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Portaria MF nº 55/98, ou seja havendo matérias autônomas, o recurso especial alcançará apenas a parte da decisão não unânime.

Assim de conformidade com o Regimento Interno, o Recurso do Sr. Procurador, esposando a parte relativa aos votos vencidos, matéria não unânime, constituí o objeto do Recurso Especial, e não deve ser conhecido e não merece ser provido.

Registre-se que a lei nº 8.212/91 não foi objeto de prequestionamento na Câmara Recorrida. Em nenhum momento o voto vencedor faz referência à Lei nº 8.212/91. Até porque o auto de infração não tem como embasamento legal a lei nº 8.212/91.

Frise- se que em nenhum momento deste processo, o regulamento da empresa e seus dispositivos foram objeto de controvérsia. É a própria fiscalização e o digno Procurador da Fazenda Nacional que afirmam ser a empresa entidade de assistência social e educacional. Até porque, não seria a Secretaria da Receita Federal, o órgão apropriado para conferir tal outorga.

Registre-se ainda, que não está em julgamento nestes autos o pagamento do ICMS ou outro imposto, o que talvez seria plausível. Até porque não cabe à Secretaria da Receita Federal, a lavratura de autos de infração referente a imposto de competência estadual. E mesmo porque, o art. 155 da CF não foi ventilado nestes autos (imunidade do ICMS). Registre-se ainda, que a fiscalização ao formular o auto de Cofins, alega provas contra a empresa pelo pagamento do ICMS. O auto de infração se refere à Contribuição Social e as provas carreadas nos autos dizem respeito ao imposto estadual ICMS.

Nos limites estabelecidos, que passo a analisar, no contexto do auto de infração, na leitura dos argumentos do Recurso do Sr. Procurador, no entendimento do voto vencedor e vencidos da Câmara Recorrida, onde destaco

como vencidos os Srs. Conselheiros Tarásio Campelo Borges, Maria Teresa Martínez Lópes, e Marcos Vinícius Neder, de todo o exame do processo, proclama-se a controvérsia aprisionada à incidência da Cofins ou não, face aos artigos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º e 6º, da Lei Complementar nº 70/91, imunidade da COFINS, pela não aplicação do art. 195. § 7º da Carta Maior, e pela não aplicação dos arts. 9º e 14 do CTN, e pelo não cumprimento pela interessada das exigências contidas no art. 55, incisos I, II, III, IV e V da lei nº 8 212/91.

É importante trazer alguns pronunciamentos dos Tribunais Superiores:

O Superior Tribunal de Justiça na fala do Ministro Reinaldo Demócrito, em 23.08.99, assim se manifestou no MS 5930/DF:

> "As entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, reconhecidas como de utilidade pública federal, de acordo com a legislação pertinente e anteriormente à promulgação do Decreto-lei nº 1.577/77, tem direito adquirido à imunidade tributária e, em conseqüência, ao Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos. Precedentes do STF".

Atente para a data do regulamento do SESI: 1946, antes de 1977.

O Sr. Ministro Ilmar Galvão, do STF, respaldado no julgamento da Primeira Turma do STF, assim esposa seu entendimento nº RMS 22360/DF, de 26.02.96:

> "Dada a condição de entidade beneficente de assistência social reconhecida de utilidade pública federal em data anterior à edição do DL nº 1.572/77, a recorrente teve a sua situação isencional relativamente à quota patronal de contribuição providenciaria. Aplicação da tese atribuída pela Primeira Turma do STF no RMS nº 22192.9, Relator Ministro Celso Melo."

Com essas premissas, há necessidade de se fazer algumas considerações:

1) O auto de infração trata da incidência da Cofins, não considerando a aplicação do art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, do art. 195, § 7º da CF de 1988, e da aplicação dos arts. 9º e 14 do CTN.

2) O Recurso do Sr. Procurador propugna pela não aplicação do art. 195, § 7º, da CF, argumentando que a lei 8 212/9, no seu art. 55 e incisos, veio complementar o sentido de "exigências legais" contidas no parágrafo 7º do art. 195 da Carta Maior. Não concorda que o regulamento da empresa supre o termo: "exigências legais". Argumenta que os arts. 9º e 14 do CTN não suprem também o termo de exigências legais.

3) O voto vencedor aplica o art. 195, §7º da Carta Maior pela imunidade da empresa, e rebate que o regimento interno da empresa supre "as exigências legais" estabelecidas no § 7º do art. 195 da CF. Aplica também as disposições do art. 9º e 14 do CTN.

Desta forma, o recurso do Sr. Procurador não deve ser provido, face à matéria não unânime, que afirma ser o art. 55 e incisos da lei 8.212/91, a complementação do termo : "exigências legais" para o reconhecimento da imunidade da interessada. O recurso do procurador esposa os votos vencidos que são citados nominalmente. O recurso do Sr. Procurador carece de objeto. A lei nº 8212/91 não embasou o auto de infração, que inaugura o presente processo.

A controvérsia em julgamento trata da Cofins.

A matéria, o art. 195, $ 7° da CF, já foi objeto de julgamento, em liminar, pelo STF. Assim peço licença aos meus pares para adentrar à Preliminar de Mérito, conforme pronunciamento do Ministro Moreira Alves, na ADI 2036/DF, STF, que perante o tribunal pleno, à unanimidade, esposou o entendimento sobre a matéria, em comento:

"Preliminar de mérito que se ultrapassa porque o conceito mais lato de "assistência social - e que é admitido pela Constituição é o que parece deva ser adotado para a caracterização da assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social da Carta Magna. Em se tratando de pedido de liminar, e sendo igualmente relevante a tese contrária, a que diz respeito a requisitos a ser observados por entidades para que possam gozar da imunidade, os dispositivos específicos ao exigirem apenas lei, constituem exceção ao princípio".

Neste diapasão, o Recurso do Sr. Procurador trata de matérias autônomas, sendo objeto do recurso apenas a parte não unânime, ou seja os argumentos dos votos vencidos. Não merece provimento o apelo do Sr. Procurador da Fazenda Nacional, devendo permanecer a decisão recorrida.

O julgamento do recurso especial deve esteiar-se nas premissas do acórdão recorrido. E desta forma, não havendo violação ao art. 195, § 7º da CF e aos arts. 14 e 9º do CTN, que devem ser aplicados, o Acórdão recorrido deve prevalecer.

Até porque, a matéria em julgamento, já foi objeto de pronunciamento pela Suprema Corte deste País, em liminar deferida em junho de 1999 e referendada pelo plenário em novembro de 1999. Portanto antes da data do presente julgamento: 5 de junho de 2000.

E conforme jurisprudência interativa dos nossos tribunais e da doutrina, cabe ao Juiz aplicar a lei aos fatos, quando o processo ainda se encontra em julgamento, mesmo que a denúncia ou auto de infração se calcaram em legislação, ainda não considerada sem eficácia pelo STF.

Entretanto é de se registrar, que o auto de infração não teve embasamento legal na lei 8.212/91, e sim na Lei Complementar nº 70/91. O dispositivo legal questionado no Recurso do Sr. Procurador da Fazenda Nacional, torna a peça recursal vazia, e sem objeto. O Recurso carece de fundamentação pertinente.

E não se diga que a legislação aplicada é a que vigora na época dos fatos geradores, pois a legislação citada e objeto no Recurso do Sr. Procurador não consta na peça que consigna o auto de infração. Tal ato legal não é vislumbrado no presente procedimento de lançamento.

Observa-se neste processo, que a legislação citada por acasião dos fatos geradores e do auto de infração, constitue nas disposições do arts. 1º, 2º, 3º,

4º, e 5º da Lei Compl. nº 70/91. A digna autoridade lançadora não questionou a lei nº 8.212/91, que só veio a ser questionado no Recurso do Sr. Procurador da Fazenda Nacional, apresentada como argumento dos votos vencidos na Câmara recorrida, constante no voto de declaração vencido.

A matéria autuada, está entrelaçada ao argumento da impugnação e *ao voto vencedor da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.*

Nunca é demais lembrar a jurisprudência do STJ – RESP *178802/SP, Ministro Luiz Vicente Cernicchiaro, 13.10.98, a respeito do processo* como instrumento de elucidação do direito.

> "A lei deve, quando possível, ensejar o acesso ao judiciário. Daí cada vez mais, o processo ser visto como instrumento. Sempre que possível , cumpre interpretar a norma de modo a possibilitar análise do "meritum causae."

Assim exposto, antes de adentrar à preliminar ao mérito, permito-me afirmar que a atuação do Representante da Fazenda Nacional, como custus legis, é a bem da sociedade, do interesse público que é a defesa do sistema legal. Além disso o representante da Fazenda Nacional não está jungido ao princípio da proibição da reformatio "in pejus", pois não existe interesse próprio a ser protegido. *Peço vênia aos meus pares para infirmar que o relator do tribunal* ***ad quem*** *não está* vinculado ao juízo de admissibilidade do órgão **a quo**.

Os requisitos de admissibilidade do recurso, denominados requisitos genéricos de admissibilidade são denominados intrínsecos e extrínsecos.

Os pressupostos intrínsecos dizem respeito ao poder de recorrer. Designamó- los como cabimento, legitimidade, interesse, e inexistência de fato impeditivo ou extintivo do direito de recorrer.

Os requisitos extrínsecos são aqueles que dizem com o modo de exercer o direito de recorrer. Aqui, o sistema processual, ou o regulamento deve

indicar o modo como esse direito é exercido validamente: o prazo para interpor o recurso, a forma de que deve ser revestido o ato de impugnação.

A regularidade formal exige petição fundamentada, e são válidos para todos os recursos, a que se pode adicionar os específicos, próprios de cada modalidade recursal. Assim constitui requisito específico de regularidade formal: a cópia das peças obrigatórias e úteis, a juntada de cópia autenticada do acórdão paradigma, ou a indicação da fonte de publicação, oficial ou autorizada.

O juízo de admissibilidade no tribunal **ad quem** trata de verificar o conhecimento do recurso, enquanto no órgão **a quo,** o juízo de admissibilidade verifica o recebimento.

Alerte-se que o mérito do recurso nem sempre coincide com o mérito da causa, de forma que para identificar o mérito do recurso, há de se verificar o conteúdo da decisão impugnada. È o caso, em exame.

Mas veja-se que, quando se chega ao tribunal, a recorribilidade das decisões começa a sofrer um estreitamento. Por exemplo, somente o acórdão não unânime, que julgue ação rescisória ou apelação poderá ser impugnado por embargos infringentes, fundados estes no voto vencido e limitados à questão discordantes; somente decisão isolada de relator, presidente de colegiado ou do tribunal é que poderá ser impugnada por agravo regimental; apenas quando houver o acórdão decidido com base na lei federal, ou em face dela, e for unânime, de única ou última decisão, é que será possível impugna-lo através do recurso especial; só quando houver divergência entre as turmas, ou entre estas e a seção ou corte especial, ou entre estas últimas, em recurso especial é que poderá ser viável a impugnação por embargos de divergência; quando a decisão de única ou última instância for fundamentada na constituição, ou em face dela, é que será possível impugná-la por recurso extraordinário.

Além do próprio conteúdo da decisão, o mérito do recurso será tal qual o vício de que padeça a decisão impugnada. Estes vícios podem ser:

1º) tanto a má apreciação da prova dos autos; a interpretação equivocada da lei; ou a injustiça do julgamento, denominados errores in judicando.

2º) omissão da decisão quanto a um dos pedidos do autor, concessão além do pedido que formulou, ou *mesmo* algo que não pediu; a ausência de parte essencial da decisão ou relatório, fundamentação ou conclusão, denominados errores in procedendo.

Nos recursos especiais e extraordinários, às partes é defeso *submeter a reexame simples questão de fato. Somente questão de direito*, mais propriamente de direito objetivo é que pode ser julgada pelos tribunais, que compõem a instância especial ou extraordinária.

É a Constituição Federal que abriu esta instância. Assim não poderia deixar de ser, eis que tratam- se de recursos que corroboram a inteireza do direito federal e da Constituição Federal.

Assim exposto, dentro do regimento interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais e dos Conselhos de Contribuintes, podemos identificar os recursos específicos a este Tribunal Administrativo.

Estamos, pois, diante de um Recurso Especial, intentado pelo Sr. Procurador da Fazenda, calcado no inciso I do art. 32 da Portaria MF no. 55/98, que entretanto carrega duas matérias autônomas.

Estamos diante de um recurso do Sr. Procurador da Fazenda Nacional, cujos argumentos são esposados nos votos vencidos da Câmara Recorrida.

À Câmara Superior de Recursos Fiscais compete o julgamento das decisões das Câmaras do Conselho de Contribuintes, que envolvam a aplicação da

legislação tributária. Esta competência de julgamento, envolve questões decidas, e pode dar-se tanto em sede de mérito, como de preliminar ou de prejudicial, de direito material, como de direito processual.

No presente caso, há uma prejudicial, a ser questionada . Ou seja o Recurso do Sr. Procurador, nos termos do art. 32, I, do RI dos Conselhos de Contribuintes, esposa argumentos dos votos vencidos. Até aí tudo seria pertinente, se os Conselheiros prolatores dos votos vencidos não fizessem parte da Câmara Superior, ou se o fizessem, deveriam remanejar o instituto da substituição regimental.

A exemplo de impedimento, cite-se, em sessão de novembro de 1997, estando reunida a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de expediente em Agravo regimental, a Conselheira Luiza Helena Galante de Moraes, julgou-se impedida, no julgamento, em que a interessada era a empresa Válvulas União, o relator do Reexame era o ilustre Conselheiro Dr., Sebastião Taquary e o relator da Câmara Recorrida tinha sido o marido das Conselheira Luiza Helena, o digno e saudoso Antonio Carlos de Moraes.

Frise-se mais que o Recurso do Sr. Procurador, foi alçado à CSRF pelo poder decisório do Sr. Presidente da Câmara Recorrida. Na ausência desta admissibilidade, haveria de prevalecer o acórdão da Câmara Recorrida.

A apelação, os recursos Especiais e Extraordinários são recursos interpostos nos próprios autos. Neste Tribunal Administrativo, refiro-me ao recurso voluntário e aos recursos especiais, obedecidos os prazos de preparo.

Não se pode perder de vista a finalidade do recurso Especial que é aplicação uniforme da legislação tributária. Portanto, o Recurso Especial é recurso de natureza extraordinária, apto a impugnar acórdão das Câmaras do Conselho de Contribuintes , que divirja de decisão de outra Câmara ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O recurso Especial é interposto contra decisão já decidida, tendo-se pois esgotada a recorribilidade ordinária. Desta forma, o agravo de instrumento, o agravo regimental e os embargos infringentes deverão ser interpostos antes do Recurso Especial.

O prequestionamento é requisito que deriva prima facie do próprio efeito devolutivo dos recursos. Em síntese, somente poderá ser submetida à reapreciação da Câmara Superior de Recursos Fiscais a matéria que foi previamente controvertida e decidida pelo órgão recorrido. Claro que há recurso, que excepciona esta regra. A Apelação ao recurso voluntário, é o recurso por excelência, possuindo devolutividade ampla, podendo incluir a matéria impugnada(art. 515 do CPC), todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que a sentença não as tenha julgado por inteiro(art. 515, $ 1°, do CPC, e outras que não foram decididas (516), além de fatos novos, cuja proposição anterior foi impossível ao recorrente por motivo de força maior (517). Mas a regra geral para os recursos é restritiva quando se trata de efeito devolutivo, que se opera somente sobre a matéria decidida e impugnada.

A demanda é proposta, a defesa é feita e aí está o limite do contraditório instalado. Em cada um dos momentos dessa sucessão de atos logicamente ordenados, que é o processo, as partes, o juiz, devem estar atentos para a solução de questões que surgem nessa dinâmica, sem perder de vista a questão central , o bem da vida que o objeto da ação. O ponto omisso da decisão, sobre o qual não foram opostos embargos declaratórios, não pode ser objeto de Recurso Especial.

Para que seja cumprido o requisito do prequestionamento , a matéria já deve ser objeto de conhecimento e julgamento em 1° e 2°ç graus, não podendo tratar-se de questão nova, impossível de ser apreciada quando somente argüida no recurso extremo. A não ser que diga respeito a vício grave de procedimento, que determine a nulidade da decisão, ou implique em negativa da prestação jurisdicional

pelo órgão recorrido, podendo-se em casos extremos e raros, aventar a má fé processual do órgão a quo.

Depreende-se que é desnecessária a referência expressa ao art. de lei, desde que a matéria de lei tenha sido discutida no acórdão recorrido, que remete para os fundamentos da sentença , os de outros acórdãos que fundamentam a lei, ou a legislação.

Assim integrando a motivação do acórdão recorrido, tem-se por *discutida a matéria pelo órgão recorrido.*

O STJ tem acatado o prequestionamento implícito somente nos *casos em que as questões possam ser conhecidas, por expressa disposição legal,* em qualquer tempo e grau de jurisdição. Ministro Pádua Ribeiro e Ministro Costa Leite(palestra proferida na OAB- SP e publicada no jornal Estado de São Paulo).

No entanto, não se pode confundir a liberalidade do Tribunal **ad quem** no trato do prequestionamento , com suprimento de eventuais omissões do tribunal **a quo.**

> " Impossível o acesso ao recurso especial se o tema nele inserto não foi objeto de debate na Corte de origem. Tal ausência não é suprida pele mera oposição de embargos declaratórios. Faz-se imprescindível que os embargos sejam acolhidos pelo Tribunal de origem, para que seja sanada a possível omissão". Resp. no. 45955-9 MG, rel. Min.Eduardo Ribeiro, 13.06.94.

O reexame de prova que torna incabível o recurso especial é o da hipótese da prova livre , quando o fato donde decorre o direito pode ser provado por qualquer meio lícito e moralmente legítimo. Há casos em que a prova de determinado ato jurídico se faz apenas da forma que a lei estabelece. O CPC adota o sistema do livre convencimento do juiz e da persuasão racional, obrigando o magistrado à *análise da prova para fundamentar a decisão. È de se dizer, ainda, que só com o* recurso especial é que se verifica se a decisão recorrida contrariou a legislação.

Assim, ao órgão **a quo** só é permitido realizar o juízo de admissibilidade. O juízo do mérito é da competência do órgão ad quem. O Tribunal a quo não pode negar trânsito ao recurso especial porque não vislumbra ferimento à matéria de lei, pois está adstrito à apreciação dos pressupostos gerais e específicos, onde não se inclui a matéria de mérito.

No Recurso Especial, na demonstração da divergência jurisprudencial não basta simplesmente citar o acórdão e sua fonte, transcrever as ementas, etc.

E para que não se caia no subjetivismo de exame, que ora poderia *admitir um recurso mais singelo, outro não, compete-me, em nome da uniformização* da jurisprudência e da instrumentalidade processual célere, no objetivo de se fazer uma prestação jurisdicional digna, e da competência nobre desta corte, ressaltar o seguinte:

1°) que a comprovação da divergência será feita por certidões ou cópias autenticadas dos acórdão apontados, discordantes da interpretação da legislação tributária.

2°) pela citação de repositório oficial, autorizado ou credenciado, em que os mesmos se achem publicados.

Registre-se, que em qualquer caso, o recorrente deverá transcrever *os trechos dos acórdão que configurem o dissídio mencionado, as circunstâncias que* identifiquem ou assemelhem os casos confrontados. Não basta, portanto somente a transcrição da ementa do acórdão. É preciso selecionar os trechos do julgado paradigma, que melhor identifiquem a divergência de julgamento para situações jurídicas que se assemelhem.

Veja-se que não é necessária a absoluta identidade fática dos casos, *mas a identidade das questões jurídicas, apostas no acórdão impugnado pelo* Recurso Especial e a do julgado paradigma. Esta identidade é aferível no relatório

dos acórdão confrontados, onde estão consolidados os fatos da causa. Ou às vezes, diretamente pela própria aplicação do direito, eis que deve ser uniforme a todos os casos. Neste sentido, cito o exemplo trazido no livro de Leônidas Cabral de Albuquerque, " Admissibilidade do Recurso Especial', pag. 107, que assim ensina:

> "- uma decisão determina aplicar a correção monetária somente a determinados débitos , excluindo-as de outros , e a outra , paradigma, manda aplicar a todos indistintamente. Neste caso, não é necessário que tenhamos como paradigma um acórdão que determine aplicar a correção monetária nos mesmos tipos de débitos que se discutem na causa, podendo ser utilizada como paradigma a decisão que reconheça a devida atualização em qualquer débito, pois estando o valor da moeda , face os efeitos da inflação, incorporados ao sistema econômico do País, sua aplicação deve ser uniforme a todos os débitos , independente da forma de título ou da espécie de demanda que se utilizou."

Colocadas estas premissas, quero aqui registrar que o cumprimento das formalidades exercido no juízo de admissibilidade não proíbe a coleta dos acórdãos apontados, cuja citação de repositório oficial, autorizado ou credenciado foram identificados na peça recursal. Esta coleta ajuda a comprovação do dissídio jurisprudencial, e não inibe o juízo que deva ser feito com todos os requisitos, de maneira uniforme a todos os recursos.

Peço licença aos meus pares , para ler em sessão a ADIN 2028-5, deferida provisoriamente, em 14 de julho de 1998 pelo Sr Ministro Vice Presidente do STF Marco Aurélio referendada pelo Pleno do STF , relator Sr. Ministro Moreira Alves, em 11.11 99, que trata da imunidade do art. 195, 7° da CF.

Referida ADIN foi interposta pela Confederação de Saúde, Hospitais, Farmácias e Serviços.

Aplica-se de maneira ímpar a este processo. A decisão contida na Ação referida trata da aplicação do art. 195 , $ 7^{\circ}$ da CF, esclarecendo a elasticidade destes dispositivos constitucionais e a aplicação da lei 8212/91 em sua redação original, com suspensão dos incisos acrescentados ao seu art. 55. Atente-se que neste processo fala-se em farmácias e serviços.

O Supremo Tribunal Federal na sessão de 11.11.99, pela fala do Ministro Moreira Alves, referendou a concessão de medida liminar provisória que garantiu a isenção do pagamento de contribuições sociais e previdenciárias de hospitais e escolas que prestem assistência social (filantrópica).

O Plenário confirmou a liminar concedida pelo ministro Marco Aurélio na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2028-5, movida pela Confederação Nacional de Saúde e Hospitais e Serviços, que representa as santas casas e hospitais beneficentes, contra a Lei nº 9.732/98, que impôs restrições para isenção das contribuições providenciarias e outras contribuições desses estabelecimentos. A decisão do STF também favorece as demais entidades atingidas pela lei.

Os fundamentos da confirmação da liminar da ADIN nº 2028-5 sendo relator o ministro Moreira Alves, tiveram como base legal os seguintes dispositivos: art. 5º, XXXVI; § 7º do art. 195; art. 197; art. 199, *caput* e § 1º; art. 203, I, II e IV e art. 204, inciso II da Constituição Federal de 1988, e art. 55, inciso III, § 3º, 4º e 5º da Lei nº 8.212/91 e art. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/98.

Peço vênia, aos meus pares para transcrever parte do voto do ilustre ministro Moreira Alves na ADIN nº 2028-5, cuja ementa é a seguinte:

> "ENTIDADES BENEFICENTES – DISCIPLINA. VÍCIO DE FORMA E DE FUNDO. MITIGAÇÃO DO PRECEITO CONSTITUCIONAL REGEDOR DA MATÉRIA. LIMINAR DEFERIDA SOB CONDIÇÃO: REFERENDO DO PLENÁRIO."

Dois vícios são argüidos na inicial desta ação direta de inconstitucionalidade, redigida com insuplantável esmero. Prefere no exame, o primeiro, que diz respeito à forma. A Lei nº 9.732/98 veio a dar nova redação ao artigo 055, inciso III, da Lei nº 8.212/91, acrescentando-lhe os §§ 3º, 4º e 5º , e dispondo sobre a matéria também nos artigos 4º, 5º e 7º . Apanhou quadro que, até então, era havido como harmônico com a Carta e que se mostrava em sintonia como o Código Tributário Nacional. A cláusula inserta na parte final do § 7º do artigo 195 –

"... que atendam às exigências estabelecidas em lei." – era revelada, sob o ângulo próprio, pelos artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional, no que estabelecem:

> "Art. 9º – É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e Municípios:
>
> (...)
>
> IV – cobrar imposto sobre:
>
> (...)
>
> c) o patrimônio, a renda ou serviços de partidos políticos e de instituição de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados na Seção II desse Capítulo;
>
> Art. 14 – O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 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 – aplicar 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."

Este último artigo veio a definir, para os efeitos alusivos à imunidade, as entidades detentoras do benefício.

O legislador, ao editar a Lei nº 8.212/91, teria observado, em si, a regência complementar, e, aí, quanto às entidades beneficentes de assistência social, inserira nos incisos I, II, III, IV e V do artigo 55 disposições próprias, considerado o sentido maior do Texto Constitucional:

> "Art. 55 – Fica isenta das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 desta Lei, a entidade beneficente e de assistência social que atenda os seguintes requisitos cumulativamente:
>
> I – seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

> II – seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;
>
> III – promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;
>
> IV – não percebam os seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;
>
> V – aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando, anualmente ao órgão do INSS, relatório circunstanciado de suas atividades."

Pois bem, diante desses parâmetros, da tomada de empréstimo do que contido no Código Tributário Nacional, relativamente aos impostos, pelo legislador da Lei nº 8.212/91, partiu-se para modificação e, aí, introduziu-se regência vinculando a imunidade constitucional à necessária gratuidade dos serviços, impondo-a sob a forma da exclusividade ou, então, no mínimo de que sessenta por cento destes fossem direcionados ao atendimento do Sistema Único de Saúde. Eis como ficaram os preceitos da Lei nº 8.212/91, com o advento da Lei nº 9.732/98:

> "Art. 55 – Fica isenta das contribuições sociais de que tratam os artigos 22 e 23 desta lei, a entidade beneficente de assistência social que atenda, cumulativamente:
>
> (...)
>
> III – promova, gratuitamente, e em caráter exclusivo, assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadoras de deficiência.
>
> (...)
>
> § 3º – Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuitas de benefícios e serviços a quem dela necessitar.
>
> § 4º – O Instituto Nacional do Seguro Social – INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

> § 5º – Considera-se também de assistência social beneficente, para fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento."

Por sua vez, os artigos 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/98, também atacados mediante esta ação direta de inconstitucionalidade, dispõem:

> "Art. 4º – As entidades sem fins lucrativos educacionais e as que atendam ao Sistema Único de Saúde, mas não praticam de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, gozarão de isenção das contribuições de que trata os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212 de 1991, na proporção do valor das vagas cedidas, integral e gratuitamente, a carentes e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial, desde que satisfaçam os requisitos referidos nos incisos I, II, IV e V do artigo 55 da citada lei, na forma do regulamento.
>
> Art. 5º – O disposto no art. 55 da Lei nº 8.212 de 1991, na sua nova redação, e no artigo 4º desta Lei, terá aplicação a partir da competência abril de 1999.
>
> (...)
>
> Art. 7º – Fica cancelada, a partir de 01 de abril de 1999, toda e qualquer isenção concedida, em caráter geral ou especial, de contribuição para a Seguridade Social em desconformidade com o artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, na sua nova redação, ou com artigo 4º desta lei."

A toda evidência, adentrou-se o campo da limitação ao poder de tributar e procedeu-se – ao menos é a conclusão neste primeiro exame – sem observância da norma cogente do inciso II do artigo 146 da Constituição Federal. Cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ainda que se diga da aplicabilidade do Código Tributário Nacional apenas aos impostos, tem-se que veio à baila, mediante veículo impróprio, a regência das condições suficientes a ter-se o benefício, considerado o instituto da imunidade e não o da isenção, tal como previsto no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal.

Assim, tenho como configurada a relevância suficiente a caminhar-se para a concessão da liminar, no que a inicial desta ação direta de inconstitucionalidade versa sobre o vício de procedimento, o defeito de forma.

Relativamente à questão de fundo, atente-se para o caráter linear e abrangente do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal:

> "Art. 195 – (...)
>
> § 7º – São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei."

No preceito, cuida-se de entidades beneficentes de assistência social, não estando restrito, portanto, às instituições filantrópicas. Indispensável, é certo, que se tenha o desenvolvimento da atividade voltada aos hipossuficientes, àqueles que, sem prejuízo do próprio sustento e o da família, não possam dirigir-se aos particulares que atuam no ramo buscando lucro, dificultada que está, pela insuficiência de estrutura, a prestação do serviço pelo Estado. Ora, no caso, chegou-se à mitigação do preceito, olvidando-se que nele não se contém a impossibilidade de reconhecimento do benefício quando a prestadora de serviços atua de forma gratuita em relação aos necessitados, procedendo à cobrança junto àqueles que possuam recursos suficientes. A cláusula que remete à disciplina legal – e, aí, tem-se a conjugação com o disposto no inciso II do artigo 146 da Carta da República, pouco importando que nela própria não se haja consignado a especificidade do ato normativo – não é idônea a solapar o comando constitucional, sob pena de caminhar-se no sentido de reconhecer a possibilidade de o legislador comum vir a mitigá-lo, a temperá-lo. As exigências estabelecidas em lei não podem implicar verdadeiro conflito com o sentido, revelado pelos costumes, da expressão "entidades beneficentes de assistência social". Em síntese, a circunstância de a entidade, diante, até mesmo, do princípio isonômico, mesclar a prestação de serviços, fazendo-o gratuitamente aos menos favorecidos e de forma onerosa aos afortunados pela sorte, não a descaracteriza, não lhe retira a condição de beneficente. Antes, em face à escassez de doações nos dias de hoje, viabiliza a continuidade dos serviços,

devendo ser levado em conta o somatório de despesas resultantes do funcionamento e que é decorrência do caráter impiedoso da vida econômica. Portanto, também sob o prisma do vício de fundo, tem-se a relevância do pedido inicial, notando-se, mesmo, a preocupação do Excelentíssimo Ministro de Estado da Saúde com os ônus indiretos advindos da normatividade da Lei nº 9.732/98, no que veio a restringir, sobremaneira, a imunidade constitucional, praticamente inviabilizando – repita-se uma vez que não são comuns, nos dias de hoje, as grandes doações, a filantropia pelos mais aquinhoados – a assistência social, a par da precária prestada pelo Estado, que o § 7º do artigo 195 da Constituição Federal visa a estimular.

Tudo recomenda, assim, sejam mantidos, até a decisão final desta ação direta de inconstitucionalidade, os parâmetros da Lei nº 8.212/91, na redação primitiva."

A decisão da liminar por unanimidade referendou a concessão da medida liminar para suspender até a decisão final da ação direta a eficácia do art. 1º, na parte que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei n º 8.212 de 24.07.91, e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732, de 11.12.98.

A decisão do Plenário foi em 11.11.99. A decisão de mérito ainda não publicada, teve como incidente conexo as ADINS nºs 2036-6 e 1589, que tinham o mesmo objeto.

Assim, desta forma, considero que a COFINS não incide sobre as vendas e serviços efetuados pelo SESI, conforme art. 195, § 7º do Texto Constitucional de 1988.

As exigências previstas no art. 22 e 55 da Lei nº 8.212, de 1991, trazidas pela Lei nº 9.732, de 1988, não se aplicam ao presente julgamento, até porque a fala do STF, em liminar de adin, neste caso, torna-se vinculante, a partir de julho de 1999.

" Ad argumentadum" , mesmo que o recurso do Sr, Procurador fosse examinado pelo digno Colegiado, é de se ressalvar a data da preliminar do STF, cujo efeito ex nunc, a partir de julho de 1999, tornaria o julgamento inócuo. Sendo que ao Juiz compete conhecer da lei e aplicá-la. E não se diga , que à época dos fatos geradores , por ocasião do auto de infração vigia a lei 8212/91 com suas alterações, ou que o auto de infração tenha sido embasado neste dispositivo legal.

Ora, não se vislumbra no auto de infração qualquer referencia à lei 8.212/91. Só este fato, ocasionaria a identificação da legislação citado no recurso como impertinente. O Recurso do Sr. Procurador é carecedor de objeto.

Registre-se, ainda, que o não cumprimento da decisão do STF poderá ocasionar reclamação, tanto na esfera judicial como na esfera administrativa.

Apenas merece reparo que os votos vencidos na Câmara Recorrida e o Recurso do Sr. Procurador fazem referência ao inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, objeto de ação declaratória de inconstitucionalida, com liminar com efeito " ex nunc" desde julho de 1999, e são imprestáveis para a controvérsia iniciada com o auto de infração. Refogem à discussão do processo.

Até porque a legislação comum não pode macular o art. 146, II da Carta Maior, sob pena de caminhar no sentido de reconhecer a possibilidade do legislador comum vir a mitigá-lo, temperá-lo. Só a lei complementar poderá regular tal dispositivo.

Por último, quero lembrar aos Senhores Conselheiros que o RE nº 115510/RJ, de 18.10.1988, sendo relator, o Ministro Carlos Madeira, já sob o manto da Constituição de 1988, assim se pronunciou:

> "Certificado de filantropia. A expedição do certificado de filantropia tem caráter declaratório e como tal gera efeitos *ex-tunc*. Se a entidade requereu o Certificado antes da determinação administrativa que arquivem os processos respectivos, mas veio tê-lo deferido anos depois, quando revogada a medida, o seu direito às vantagens

conferidas pela lei retroagem à data do requerimento. Recurso conhecido e provido."

Para não delogar-me mais e cansar os senhores conselheiros, tomo emprestado da ADIN nº 2058, a ementa deste voto:

"ENTIDADES BENEFICENTES – DISCIPLINA VÍCIO DE FORMA. E DE FUNDO. MITIGAÇÃO DO PRECEITO CONSTITUCIONAL REGEDOR DA MATÉRIA. O art. 146, II da CF deverá ser obedecido sob o ângulo da forma, em lei complementar. O art. 195, § 7º da CF/88 dita a imunidade das entidades beneficentes que não possui fins lucrativos, dedicando-se a alguma forma a assistência aos necessitados. Os contornos estatutários da empresa conduzem ao entendimento da imunidade."

Desta forma, nego provimento ao apelo do Sr. Procurador da Fazenda Nacional, pelos seguintes motivos:

- O Recurso do Sr. Procurador da Fazenda Nacional, na data de 5 de junho de 2000 carece de objeto. Há uma liminar em adin , com eficácia desde julho de 1999, que reveste o Recurso do Sr. Procurador da Fazenda Nacional de carência jurídica.

- Que a Lei no. 8212/91 não foi o objeto do auto de infração.

Por derradeiro, registro em nome do orgulho, seriedade e respeito que me merece o Conselho de Contribuintes, matéria não examinada pelos membros do Segunda Turma na sessão de 5 de junho de 2000, cujo objeto carecia de necessário pronunciamento, ou seja a composição dos membros que atuaram no julgamento do processo.

Na sessão de 05 de junho de 2000, a Segunda Turma do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria ilustrada, com voto de qualidade, deu provimento ao Recurso do Sr. Procurador, ao argumento que o auto de infração tratava da incidência da Cofins e que não se aplicava o entendimento da ADIN 2028-5, que apenas portava liminar.

Ressalvo meu entendimento, nesta declaração de voto, como ressalvei em sessão, que tenho entendimento contrário, pois a ADIN 2028-8 veio suspender, em liminar,as alterações da lei no. 8 212/91, e isto se deu em julho de 1999 , referendado em novembro de 1999, e enquanto perdurar o liminar referendada pelo pleno do Supremo Tribunal Federal, a redação original da lei 8212/91 deve prevalecer. E prevalecendo a redação original da lei 8 212/91, a imunidade da recorrida face ao art. 195, $ 7º da CF deve prevalecer. Registre-se imunidade referente a Cofins. Desta forma , neste julgamento de 5 de junho de 2000 , o Recurso do Senhor Procurador torna-se inócuo.

Ressaltei na ocasião, sessão de 05 de junho de 2000, que se o entendimento da ilustrada maioria , por voto de qualidade, prevalecesse, a ADIN no. 1976 de 16.10.99, cuja liminar foi indeferida pelo mesmo ministro Moreira Alves, não haveria de prevalecer. E assim o Conselho de Contribuintes poderia estar recebendo para julgamento os processos administrativos em Segunda Instância,sem o depósito recursal de trinta por cento do crédito tributário autuado. Frise-se que a liminar em Ação Direta de Inconstitucionalidade tem efeito " erga omnes.", com efeito ex nunc a partir da liminar(julho de 1999). E como julgadora aplico-a no presente recurso.

É como voto.

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

LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES

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 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 Industria 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 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, 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 economico-social do país, estudos e pesquisas sobre as circunstâncias vivenciais dos seus usuários, sobre a eficiência da produção individual e coletiva, sobre aspectos ligados à vida do trabalhador e sobre as condições sócio-econômicas da comunidades;

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

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

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

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

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

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

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

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

Na verdade da leitura dos textos legais invocados e transcritos se *depreende que os limites da isenção e da imunidade estão fixados em duas* instâncias: na lei que as concedem e nos atos legais constitutivos da entidade beneficiária que determinam 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 05 de junho de 2000.

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO