



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit

Fls. 1

---

## Solução de Consulta Interna nº 4 - Cosit

**Data** 6 de fevereiro de 2014

**Origem** DRF/BSB/DF (E-PROCESSO Nº 10104.720008/2013-12)

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

SERVIÇOS SOCIAIS AUTÔNOMOS. IMUNIDADE. IMPOSTOS. CONTRIBUIÇÕES DA SEGURIDADE SOCIAL. REQUISITOS.

Atendidos os requisitos dos arts. 9º, § 1º, e 14 do CTN e dos arts. 12 (exceto alínea “f” do seu § 2º) e parágrafo único do art. 13, da Lei nº 9.532, de 1997, o patrimônio, renda ou serviços vinculados a finalidades essenciais dos serviços sociais autônomos são imunes a impostos, nos termos do art. 150, VI, c, da CF/88.

Inexistindo ofensa à livre concorrência, a imunidade dos serviços sociais autônomos se faz presente mesmo quando o patrimônio, a renda e os serviços da instituição não estejam relacionados com as suas finalidades essenciais, devendo, porém, os recursos decorrentes dessas explorações serem destinados para os objetivos da entidade.

Atendidos os requisitos da Lei nº 12.101, de 2009, os serviços sociais autônomos são imunes a contribuições da seguridade social, nos termos do art. 195, § 7º, da CF/88.

O art. 13 da Lei nº 2.613, de 1955, que concede ampla isenção fiscal aos bens e serviços do SESI, SESC, SENAI e SENAC, não foi recepcionado pela CF/88.

**Dispositivos Legais:** Constituição Federal de 1988 (CF/88), arts. 150, VI, c e § 4º, e 195, § 7º; Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), arts. 9º, § 1º, e 14; Lei nº 9.532, de 1997, art. 12 (exceto alínea “f” do seu § 2º) e parágrafo único do art. 13; Lei nº 12.101, de 2009.

## Relatório

Trata-se de consulta interna sobre imunidade tributária e/ou isenção de entidades integrantes do chamado Sistema “S” (ex: Serviço Social da Indústria - SESI, Serviço Social do Comércio - SESC, Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC e outros).

2. Em suma, a consulente faz os seguintes questionamentos (fl. 2):

“Qual o alcance da imunidade e/ou isenção a que fazem jus as entidades que compõem o chamado Sistema “S”?

Estariam todas e quaisquer receitas das entidades que compõem o chamado Sistema S imunes/isentas para fins de pagamento de IRPJ, CSLL, PIS-faturamento e Cofins?

Qual o significado de *receitas relativas às atividades próprias das entidades* (Medida Provisória 2.158-35/2001, art. 14)?”  
(*ipsis litteris*)

3. A proposta de solução apresentada pela Delegacia da Receita Federal de Brasília (DRF/BSB) é no sentido de reconhecer “(...) larga isenção fiscal, inclusive com relação às receitas que não são próprias da finalidade essencial do ente, mas [que] seriam utilizadas para financiar atividades educacionais, por exemplo” (fl. 3).

4. A fundamentação legal apontada pela interessada é o art. 150, VI, c, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), os arts. 12 e 13 da Lei nº 2.613, de 1955, e os arts. 13 e 14 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 2001.

## Fundamentos

5. Preliminarmente, importa delimitar o escopo desta consulta interna, tendo em vista que há indicação de diversos dispositivos e a consulente ora fala em imunidade ora fala em isenção das entidades integrantes do Sistema “S”.

6. Levando-se em consideração o teor das perguntas formuladas e o fato de a interessada não discorrer sobre uma isenção em específico, será analisada a seguir apenas a possível imunidade das pessoas jurídicas integrantes do chamado Sistema “S” e o seu alcance.

Eventuais dúvidas remanescentes sobre isenção de algum tributo em específico devem ser objeto de nova consulta interna, com a indicação da legislação tributária pertinente.

7. Assim, cabe inicialmente definir as entidades do Sistema “S” como pessoas jurídicas de direito privado voltadas para a assistência social. Segue jurisprudência nesse sentido:

“1. Os "Serviços Sociais Autônomos", gênero do qual é espécie o SENAI, são entidades de educação e assistência social, sem fins lucrativos, não integrantes da Administração direta ou indireta, e que, assim, não podem ser equiparados à entidades empresariais para fins fiscais.”

(Resp. n.º 766.796/RJ, 1ª Turma, STJ, Rel. Min. Luiz Fux, julgamento em 6/12/2005, DJ de 6/3/2006)

\*\*\*

“Os serviços sociais autônomos são considerados entidades de assistência social, destinadas a propiciar bem-estar ao grupo de pessoas vinculadas às empresas patrocinadoras.”

(REsp. n.º 361.472/SC, 2ª Turma, STJ, Rel. Min. Franciulli Netto, julgamento em 15/4/2003, DJ de 26/5/2003)

\*\*\*

“2) O SENAI, irmão gêmeo do SESI, configura-se em uma entidade genuína de Assistência Social, não lhe sendo lícito exigir o pagamento das contribuições sociais para o FUNRURAL e para o INCRA.”

(Apelação Cível n.º 115.569/RJ, 2ª Turma, TRF 2ª Região, Rel. Des. REIS FRIEDE, julgamento em 29/6/2004, E-DJF2R de 2/9/2004)

\*\*\*

“3. O SESI foi conceituado pelo art. 240 da CF/88 como entidade privada de serviço social e de formação profissional, e nessa condição é mantido mediante contribuições sociais, de natureza tributária, a cargo das empresas industriais, estando caracterizado como entidade beneficente de assistência social pela própria lei que o criou (Decreto-Lei n.º 9.403/46) e respectivo regulamento (Decreto n.º 57.375/65).”

(AC 200971990052894, LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, TRF4 - SEGUNDA TURMA, D.E. 16/12/2009.)

8. Considerando o acima exposto, é possível que se vislumbrem duas imunidades, quais sejam: a impostos e a contribuições da seguridade social.

CF/88

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

(...)

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

(...)

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

(...)(grifado)

9. Vê-se que as duas imunidades acima explicitadas são condicionadas, ou seja, exigem atendimento aos requisitos estabelecidos em lei. No caso da imunidade a

impostos, tem-se os arts. 9º, § 1º, e 14 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), e o art. 12 (exceto alínea “f” do seu § 2º) e parágrafo único do art. 13, da Lei nº 9.532, de 1997<sup>1</sup>. No caso da imunidade a contribuições da seguridade social, tem-se a Lei nº 12.101, de 2009.

10. Observa-se ainda que a nossa Carta Magna exige que o patrimônio, renda e serviços da instituição de assistência social estejam relacionados com as finalidades essenciais da entidade (art. 150, § 4º, CF/88).

11. Quanto à compreensão do que vem a ser “patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais”, a PGFN, que foi instada a se manifestar sobre o teor da Nota Técnica Cosit nº 8, de 2009, assim se posicionou:

Parecer PGFN/CAT nº 768/2009

(...)

47. Diante de todo o exposto é de se concluir:

a) Conforme a jurisprudência majoritária do STF a imunidade é interpretada de modo a maximizar o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram as limitações ao poder de tributar. Adota-se, para tanto, uma análise finalística, de modo que não interessa a origem dos rendimentos das entidades imunes e sim a sua aplicação;

b) assim, se os valores são destinados às finalidades essenciais das referidas entidades, a imunidade permanece incólume. Dessa forma, é razoável o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil segundo o qual a imunidade de impostos das instituições de educação sem fins lucrativos pode abranger inclusive as rendas, o patrimônio e os serviços que decorram da exploração de atividades econômicas que não estejam relacionadas com os seus objetivos institucionais, desde que os

<sup>1</sup> Os arts. 12, § 2º, f, 13, *caput*, e 14 da Lei nº 9.532/1997, que versam sobre a imunidade tributária a impostos das instituições de assistência social, encontram-se com a vigência suspensa por força de decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), em sede de medida cautelar, na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1.802-3/DF. Para melhor compreensão da aplicabilidade dessa norma, após essa decisão do STF, sugere-se a leitura do

resultados desta exploração sejam aplicados integralmente nos citados objetivos;

c) a mencionada exploração não é ilimitada, ela cede diante do princípio da livre concorrência. Ademais, não se pode permitir que a exploração de atividades econômicas seja o suporte maior da entidade de forma a desvirtuar seus objetivos sociais;

(...)(grifado)

12. Vê-se que, não havendo ofensa à livre concorrência, a imunidade se faz presente mesmo quando o patrimônio, a renda e os serviços da instituição não estejam relacionados com as suas finalidades essenciais. Importa, sim, saber se os recursos decorrentes dessa exploração estão sendo destinados para os objetivos da entidade.

13. A análise de cada caso concreto, porém, foge ao escopo desta solução de consulta interna, devendo a autoridade fiscal fazê-la diante das situações enfrentadas.

14. Por fim, quanto à “ampla isenção fiscal” concedida aos serviços e bens do SESI, SESC, SENAI e SENAC pelo art. 13 da Lei nº 2.613/1955, algumas observações são oportunas, quais sejam:

14.1. Não houve confirmação desse incentivo fiscal de natureza setorial<sup>2</sup> por meio de lei após o prazo de dois anos da promulgação da CF/88, o que faria do art. 13 da Lei nº 2.613/1955 um dispositivo revogado, nos termos do art. 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da CF/88;

14.2. Diz-se “faria” porque há de se considerar que esse dispositivo não foi recepcionado pela CF/88 nem como uma norma veiculadora de imunidade nem de isenção, já que: (1) a concessão de uma imunidade tão ampla e irrestrita a determinadas pessoas jurídicas fere o princípio da isonomia; (2) a nossa Carta Magna exige que isenções sejam concedidas mediante lei específica (art. 150, § 6º, CF/88), o que não é o caso da Lei nº 2.613/1955; e (3) o nosso ordenamento jurídico veda, via de regra, a concessão de isenções heterônomas (art. 151, III, CF/88); e

<sup>2</sup> Natureza setorial por abranger somente as entidades integrantes do Sistema “S”.

14.3. Mesmo que se desconsiderasse todos os argumentos acima, a melhor interpretação do art. 13 da Lei nº 2.613/1955 seria no sentido de se exigir do SESI, SESC, SENAI e SENAC o atendimento aos requisitos legais para que a imunidade a impostos e a contribuições da seguridade social seja usufruída, assim como é exigido das demais entidades beneficentes de assistência social. Admitir-se o contrário seria conferir um tratamento desigual a iguais.

### **Conclusão**

15. Atendidos os requisitos dos arts. 9º, § 1º, e 14 do CTN e dos arts. 12 (exceto alínea “f” do seu § 2º) e parágrafo único do art. 13, da Lei nº 9.532, de 1997, o patrimônio, renda ou serviços vinculados a finalidades essenciais dos serviços sociais autônomos são imunes a impostos, nos termos do art. 150, VI, c, da CF/88.

16. Inexistindo ofensa à livre concorrência, a imunidade dos serviços sociais autônomos se faz presente mesmo quando o patrimônio, a renda e os serviços da instituição não estejam relacionados com as suas finalidades essenciais, devendo, porém, os recursos decorrentes dessas explorações serem destinados para os objetivos da entidade.

17. Atendidos os requisitos da Lei nº 12.101/2009, os serviços sociais autônomos são imunes a contribuições da seguridade social, nos termos do art. 195, § 7º, da CF/88.

18. O art. 13 da Lei nº 2.613/1955, que concede ampla isenção fiscal aos bens e serviços do SESI, SESC, SENAI e SENAC, não foi recepcionado pela CF/88.

19. Aprovo a Solução de Consulta Interna. Divulgue-se na Internet e no Decisões-w da RFB<sup>3</sup>.

FERNANDO MOMBELLI

Coordenador-Geral da Cosit

<sup>3</sup> SCI minutada por Diogo Barros da Silva, Auditor-Fiscal da RFB/Disit01, com revisão de Rodrigo Augusto Verly de Oliveira, Chefe/Disit01. Analisado por Eduardo Gabriel Ferreira Fogaça, Acheffe da Dinog, e por Mirza Mendes Reis, Coordenadora da