



Processo nº.: 404389/2016-2 SET
Interessado: SERVIÇO SOCIAL DO COMÉRCIO – SESC – AR/RN
Inscrição: 20.452.857-7
CNPJ nº.: 03.591.097/0001-42
Endereço: Rua Coronel Bezerra, 33, Cidade Alta - CEP 59.025.070 - Natal/RN
Assunto: **CONSULTA**
DECISÃO Nº 07/2017 – COJUP

EMENTA: 1. SERVIÇO SOCIAL DO COMÉRCIO – SESC. ATIVIDADES DE RESTAURANTE E SIMILARES. A imunidade prevista no Artigo 150, VI, “c” da CF/88 não alcança o ICMS quando os Serviços Sociais Autônomos desenvolvem atividade econômica de produção, comercialização de bens e mercadorias e serviços desvinculados de suas atividades fins, submetem-se ao mesmo tratamento tributário aplicado às empresas do setor privado, o que lhes impõe o cumprimento das obrigações tributárias principal e acessórias pertinentes à atividade. 2. No exercício da atividade econômica de fornecimento de alimentação em bares e restaurantes, mesmo que destinados ao seu público interno incide o ICMS a teor de uma interpretação teleológica do Artigo 3º, Inciso X, alínea “b” do Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Norte.

O RELATÓRIO

O consulente, supra qualificado, informa que nos termos do Art. 136 do Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário deste Estado, aprovado pelo Decreto 13.796, de 16 de fevereiro de 1998 – RPPAT/RN, não incide em nenhuma das hipóteses impeditivas para a realização de consulta, formulada perante esta Administração Tributária.

Afirma que é sediada em Natal, Capital do Estado do Rio Grande do Norte, desenvolvendo, para fins desta Consulta, a atividade de restaurantes e similares (CNAE 5611-2/01), apresentado a este Órgão Colegiado consulta sobre a incidência do Imposto sobre a Circulação de



Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nos termos do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), aprovado pelo Decreto n.º 13.640, de 13 de novembro de 1997 – RICMS/RN.

Esclarece que *“o SERVIÇO SOCIAL DO COMÉRCIO – SESC é uma entidade de assistência social, sem fins lucrativos, não integrante da Administração direta ou indireta e, a exemplo de todos os demais Serviços Sociais Autônomos, se enquadra no conceito do artigo 150, VI, “c”, da Carta Magna Federal do que possui imunidade tributária.”*

Continua a Consultante, *“ocorre que o Estado do Rio Grande do Norte está cobrando o ICMS diferencial de alíquota nas compras interestaduais, porém, a cobrança é indevida visto que nós não somos contribuintes. Essa cobrança começou a ocorrer apenas em razão de a instituição acrescentar em seu CNAE a atividade de ‘Restaurantes e similares – 5611-2/01’ porém a alimentação comercializada no restaurante da entidade está diretamente relacionada com a sua finalidade essencial. Que é fornecer assistência exclusivamente aos seus beneficiários, não havendo comercialização do alimento. No período compreendido entre janeiro a outubro de 2016 foi pago o montante de R\$ 40.686,48 (quarenta mil, seiscentos e oitenta e seis reais e quarenta e oito centavos) de ICMS diferencial de alíquota.”*

Em seguida passa a discorrer sobre as normas aplicáveis.

“Em obediência ao artigo 150, VI, “c” da CF/88, o inciso X, alínea “b”, do artigo 3º do Regulamento do ICMS sobre operações ou prestações efetuadas por instituições de ASSISTÊNCIA SOCIAL, SEM FINS LUCRATIVOS.” Observe-se o dispositivo:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...)

X- operação ou prestação efetuada pelas entidades abaixo indicadas, inclusive a remessa e o correspondente retorno de equipamentos ou materiais:

(...)

b) os templos de qualquer culto, os partidos políticos e suas fundações, as entidades sindicais de trabalhadores e as instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei, ressalvando-se que esse tratamento compreenderá somente as mercadorias, bens e serviços relacionados exclusivamente com as finalidades essenciais das entidades mencionadas nesta alínea;”

Face ao exposto, elabora a seguinte pergunta:

“É devida a incidência de ICMS nas operações de aquisição de mercadoria do SESC/RN, sendo a empresa uma entidade sem fins lucrativos.”

Compulsando os autos, este julgador notou a ausência da ata da assembleia ou termo de posse dos Membros da Diretoria e o Estatuto ou regimento do Serviço Social do Comércio SESC – AR/RN.


Jefferson Franklin de Melo
Julgador Fiscal



Uma vez entregues os referidos documentos o processo foi saneado, encontrando-se, portanto, habilitado ao prosseguimento do feito.

A juntada dos documentos, acima mencionados, e a análise do texto da Consulta elaborada com obediência às normas contidas nos Artigos 134 e seguintes do RPPAT/RN o qualifica apto para prosseguirmos com o juízo de admissibilidade.

É o que importa Relatar.

O MÉRITO

A presente consulta versa sobre a incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), no exercício da atividade de restaurantes e similares, ou seja comercialização de alimentos realizada por instituição de assistência social, sem fins lucrativos, no caso específico o Serviço Social do Comércio – SESC, por força do disposto no Artigo 150, VI, “c” da Constituição de 1988 e Artigo 3º, inciso X, alínea “b” do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), aprovado pelo Decreto n.º 13.640, de 13 de novembro de 1997 – RICMS/RN.

Preliminarmente, a elucidação da matéria exige o estabelecimento de algumas categorias de análise, a saber:

Primeiro, sobre a natureza jurídica dos Serviços Sociais Autônomos integrantes do Sistema “S”, para isso façamos uso da doutrina de Hely Lopes Meirelles:

Sobre a imunidade tributária outorgada pela Constituição Federal aos Serviços Sociais autônomos, tem-se que é a mesma concedida a qualquer entidade civil de assistência social sem fins lucrativos que atendam os requisitos da legislação pertinente conforme a dicção do art. 150, VI, “c” acima transcrito; ressaltando-se, ainda, que esta imunidade está cingida ao disposto no § 4º do citado artigo, que diz: “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.”¹

Registre-se, também, que a imunidade concedida aos Serviços Sociais Autônomos (Entidades de assistência social sem fins lucrativos) abrange apenas os impostos incidentes sobre seus patrimônios, suas rendas, e sobre os serviços que prestam para atingir suas finalidades essenciais. Que para o Serviço Social do Comércio - SESC são aqueles que contribuam para o bem-estar social e a melhoria do padrão de vida dos comerciários e suas famílias e, para o aperfeiçoamento moral e cívico da coletividade, conforme o disposto no art. 1º do Decreto-Lei nº 9.853, de 13 de setembro de 1946.

¹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 26ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2001. p. 354.



Sobre a imunidade tributária outorgada pela Constituição Federal aos Serviços Sociais autônomos, tem-se que é a mesma concedida a qualquer entidade civil de assistência social sem fins lucrativos que atendam aos requisitos da legislação pertinente conforme a dicção do art. 150, VI, "c" acima transcrito; ressaltando-se, ainda, que esta imunidade está cingida ao disposto no § 4º do citado artigo, que diz: *"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."*

As regras norteadoras das atividades de produção, comercialização e prestação de serviço, desenvolvidas pelo Poder Público direta ou indiretamente estão fixadas na Constituição Federal, art. 173, *in verbis*:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre:

- I - sua função social e formas de fiscalização pelo Estado e pela sociedade;
- II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;** (Grifamos).

A clareza do texto constitucional indica que o Estado quando desenvolve atividade econômica de produção e comercialização de bens, através de suas empresas públicas ou de economia mista, submete-se ao mesmo tratamento tributário dispensado às empresas privadas, conseqüentemente, esta paridade impõe-se com maior vigor ao Sistema "S" e as empresas privadas, porque, como visto acima, os Serviços Sociais Autônomos não integram a administração pública indireta, equiparando-se, portanto, às demais entidades privadas de assistência social sem fins lucrativos.

Logo, é lícito concluir que todas as atividades mantidas pelo Sistema "S" que se destinem à produção e comercialização de bens e mercadorias deverão se submeter às legislações tributárias pertinentes a essas atividades econômicas, nas mesmas condições aplicáveis às empresas privadas.

Destarte o ICMS é um imposto que se classifica, quanto a sua fonte material, como um tributo sobre a produção e o consumo, logo, é impossível confundir-lo com impostos incidentes sobre a renda, o patrimônio e os serviços finalísticos das entidades citadas no art. 150, VI, "c" da Constituição Federal.

Ademais, advirta-se que, sendo o ICMS um imposto indireto, sua cobrança não onera economicamente o contribuinte de direito, mas sim o contribuinte de fato, ou seja, o consumidor final.



Esta lógica robustece-se quando observamos o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, como se observa na decisão no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 7943 / MG, relatado pela Min. Laurita Vaz, cuja ementa apresentamos em inteiro teor:

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**. ICMS. COMERCIALIZAÇÃO DO PRODUTO DE SUA ATIVIDADE AGRÍCOLA. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTES DO STF.
1. O recolhimento de ICMS, incidente sobre os produtos hortifrutícolas produzidos e comercializados pela entidade assistencial, não ofende a imunidade tributária que lhe é assegurada na Constituição da República. Precedentes do STF.
2. O tributo repercute economicamente ao adquirente, pois se encontra embutido no preço do bem adquirido.
3. Recurso conhecido, porém, desprovido.

No mesmo sentido decidiu através de Acórdão unânime da 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal – RE – 189.912-3-SP – Rel. Min. Ilmar Galvão – j. 26.03.99 – Recte.: Assistência Social Assembleia de Deus; Recdo.: Estado de São Paulo – DJU de 25.06.99, p 28 –ementa oficial.

ICMS – IMUNIDADE – ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL QUE FABRICA E COMERCIALIZA CALÇADOS – EXCLUSÃO
“Imunidade tributária. ICMS. Entidade de assistência social que comercializa calçados de sua fabricação. A imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, não se estende ao ICMS incidente sobre os bens por elas fabricados, que é pago pelo consumidor, posto que embutido no preço. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Recurso não conhecido.”

Aliomar Baleiro em seu livro *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar* é enfático quando afirma que *“se os partidos e instituições explorarem comércio ou indústria? Os impostos que repercutem sobre terceiros são suportados por estes, e não se excluem por força da imunidade.”*²

Outrossim, para não restar dúvidas, Aliomar Baleiro assevera de forma peremptória, *“mas se um convento explorar velhas receitas de licores ou doces, como fazem tradicionalmente alguns, inclusive na Bahia? O imposto de renda não parece tolerável, embora a imunidade não se estenda ao Imposto sobre Produtos Industrializados e ao Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias.”*³

Acrescente-se que o Artigo 1º, inciso I do RICMS/RN estabelece que o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimento similares, *in verbis*:

Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de que tratam o art. 155, inciso II, §§ 2º e 3º da Constituição da República Federativa do Brasil, a Lei Complementar nº 87, de 13

² BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. ver. E compl. À luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro, Forense, 2006. p. 314.

³ Idem.



de setembro de 1996 e a Lei Estadual nº 6.968 de 30 de dezembro de 1996, incide sobre:

I- operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

Ora, fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurante e estabelecimentos similares é justamente o objeto da presente Consulta.

Saliente-se que ao compulsar a Consulta deparamo-nos na folha 03 dos autos com o seguinte trecho da peça exordial: "porém a **alimentação comercializada** no restaurante da entidade está diretamente relacionada com a sua finalidade essencial, que é fornecer assistência exclusivamente aos seus beneficiados, **não havendo comercialização do alimento.**" (Grifos nossos).

É neste instante que encena a velha lógica aristotélica do princípio da não-contradição, que dá fundamento e suporte a todos os ramos da ciência, segundo a qual "*uma coisa não pode ser e deixar de ser ao mesmo tempo e sobre o mesmo aspecto*", por conseguinte deve o julgador fundamentar e decidir com espedeque no princípio do livre convencimento motivado, a contradição exposta faz ruir quaisquer resquícios de convencimento de que tais alimentos não sejam comercializados.

Em assim sendo, concluo afirmando que a imunidade prevista no Artigo 150, VI, "c" da CF/88 não alcança o ICMS quando os Serviços Sociais Autônomos desenvolvem atividade econômica de produção, comercialização de bens e mercadorias, e serviços desvinculados de suas atividades fins, submetem-se ao mesmo tratamento tributário aplicado às empresas do setor privado, o que lhes impõe o cumprimento das obrigações tributárias principal e acessórias pertinentes à atividade.

Face ao exposto, segue-se a Decisão.

A DECISÃO

Com supedâneo nas normas legais e regulamentares informa-se ao Consulente, na ordem na qual os quesitos foram formulados, que:

A imunidade prevista no Artigo 150, VI, "c" da CF/88 não alcança o ICMS quando os Serviços Sociais Autônomos desenvolvem atividade econômica de produção, comercialização de bens e mercadorias, e serviços desvinculados de suas atividades fins, submetem-se ao mesmo tratamento tributário aplicado às empresas do setor privado, o que lhes impõe o cumprimento das obrigações tributárias principal e acessórias pertinentes à atividade.

Portanto, no exercício da atividade econômica de fornecimento de alimentação em bares e restaurantes, mesmo que destinados ao seu público interno incide o ICMS a teor de uma interpretação teleológica do Artigo 3º, Inciso X, alínea "b" do Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Norte.


Jefferson Franklin de Melo
Julgador Fiscal




Respondidos o questionamento apresentado, ressaltamos que o Consultante deverá acatar o entendimento estabelecido na resposta à presente consulta, ajustando-se à orientação recebida e, se for o caso, efetuar o pagamento das quantias porventura devidas, dentro do prazo de 10 (dez) dias após a ciência desta Decisão, nos termos do Art. 141 do RPPAT/RN.

Encaminhe-se o presente processo ao Protocolo geral desta Secretaria para ciência a interessada, entregando-lhe cópia-recibo desta decisão.

Remeta-se cópia desta decisão à 1ª URT, a COFIS e a CAT para conhecimento.

Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais, 06 de março de 2017.


Jefferson Franklin de Melo
Julgador Fiscal – Mat. 158.666-1