



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 20/04/1998
C	<i>stolutino</i>
	Rubrica

Processo : 10108.000301/92-62

Acórdão : 202-09.400

Sessão : de 26 de agosto de 1997

Recurso : 91.425

Recorrente : URUCUM MINERAÇÃO S. A.

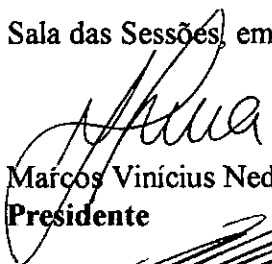
Recorrida : IRF em Corumbá - MS

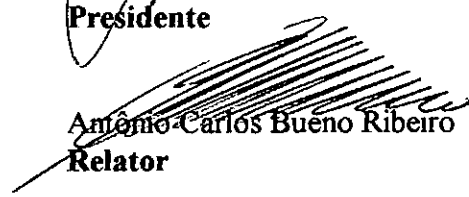
FINSOCIAL/FATURAMENTO - I) **IMUNIDADE**: Aquela prevista no art. 155, § 3º, da CF/88 restringe-se às **operações** relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país e não sobre os **resultados (Faturamento)** da empresa com as referidas operações; II) **ALÍQUOTA**: É de ser cancelada a exigência, relativa às empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, na alíquota superior a 0,5%, acrescida do adicional de 0,1% sobre os fatos geradores relativos ao ano calendário de 1.988; III) **ENCARGO DA TRD**: Não é de ser exigido no período que medeou de 04.02 a 29.07.91; IV) **RETROATIVIDADE BENIGNA**: A multa de ofício, prevista no art. 4º, inc. I, da Medida Provisória nº 297/91, combinado com o art. 37 da Lei nº 8.218/91, e no art. 4º, inc. I, da Medida Provisória nº 298/91, convertida na Lei nº 8.218/9, foi reduzida para 75% com a superveniência da Lei nº 9.430/96, art. 44, inc. I, por força do disposto no art. 106, inc. II, alínea "c", do CTN. **Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por URUCUM MINERAÇÃO S. A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidades de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator.** Ausente o Conselheiro José de Almeida Coelho.

Sala das Sessões, em 26 de agosto de 1997


Marcos Vinícius Neder de Lima
Presidente


Antônio Carlos Bueno Ribeiro
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Oswaldo Tancredo de Oliveira, Helvio Escovedo Barcellos, Tarásio Campelo Borges, Fernando Augusto Phebo Jr. (Suplente), Antonio Sinhite Myasava e José Cabral Garofano.
mas/



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10108.000301/92-62
Acórdão : 202-09.400

Recurso : 91.425
Recorrente : URUCUM MINERAÇÃO S. A.

RELATÓRIO

Em atenção à Diligência nº 202-01.535, decidida na Sessão de 22.09.93 deste Colegiado, cujo relatório e voto leio para lembrança dos Srs. Conselheiros, foram anexados aos autos os documentos de fls. 63/64, esclarecendo e comprovando a data do recebimento do recurso em tela, ou seja, 08.09.92.

É o relatório.



Processo : 10108.000301/92-62

Acórdão : 202-09.400

**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTÔNIO CARLOS
BUENO RIBEIRO**

De início por entender que os esclarecimentos prestados em resposta à Diligência nº 202-01.535, decidida na Sessão de 22.09.93 deste Colegiado, elucidam a aparente incongruência das datas de feitura, recepção e autuação do presente recurso, tão percucientemente percebida pelo seu relator o Ilustre Conselheiro Hêlvio Escovedo Barcellos, tenho-o como tempestivo e passo ao seu exame.

Quanto a preliminar de nulidade da decisão recorrida, sob a alegação dela ter furtado de discutir as razões aduzidas pela Recorrente, a Recorrente não articula razões nesse sentido e nem é este o meu entendimento, daí porque a rejeito.

No mérito, a Recorrente contesta o lançamento de ofício sobre o recolhimento a menor da Contribuição para o FINSOCIAL em foco, invocando o amparo da imunidade prevista no art. 155, § 3º, da CF/88, o que implicaria na exclusão da base de cálculo da contribuição das vendas de minerais realizadas.

A par dos fundamentos expendidos na decisão recorrida, releva ressaltar também o alcance restrito da aludida imunidade às **operações** relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país e não sobre os **resultados (Faturamento)** da empresa com as referidas operações, conforme muito bem exposto pela Delegacia de Julgamento de Ribeirão Preto ao tratar desta matéria em caso semelhante ao presente (Recurso nº 100930), cujas razões transcrevo:

“Basicamente, a impugnante afirma ter o direito líquido e certo de não sujeitar-se à exigência da contribuição para o Finsocial, sobre as receitas da venda de álcool carburante, por encontrar-se sob o agasalho de imunidade tributária.

Em que pese todo o esforço desenvolvido na peça impugnatória, não podem prosperar as alegações da autuada, em razão de sua leitura equivocada do Texto Constitucional, que não dá o suporte pretendido à sua tese.

A apregoada imunidade que a impetrante pretende lhe seja estendida, encontra-se vazada no texto constitucional, nos seguintes termos:



Processo : 10108.000301/92-62
Acórdão : 202-09.400

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

.....

Inciso II - Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

.....

Parágrafo 3º - À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o artigo 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais no País.

.....

Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre:

Inciso I - importação de produtos estrangeiros;

Inciso II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados.

Tal limitação, caracterizada juridicamente como imunidade tributária, é amplamente debatida pela doutrina, apregoando os argutos conhecedores o seu caráter político.

No parecer do eminente justributarista pátrio Coêlho (1992:336), assim se define esta figura:

A doutrina, em peso, posicionou a imunidade no capítulo da competência; Pontes de Miranda, preleciona: "A regra jurídica de imunidade é regra jurídica no plano da competência dos poderes públicos - obsta à atividade legislativa impositiva, retira ao corpo que cria impostos qualquer competência para pôr na espécie". (Pontes de Miranda, Questões Forenses, t. 3, p.364; idem, Comentários à Constituição de 1946, Max Limonad 1953, vol. I, p. 156)

Bernardo Ribeiro de Moraes secunda-o: "Cabe à Carta Magna estabelecer a competência dos poderes tributantes. Da mesma forma, cabe-lhe limitá-la, podendo, na entrega do poder impositivo, reduzir a



Processo : 10108.000301/92-62

Acórdão : 202-09.400

competência tributária pela exclusão de certas pessoas, atos ou coisas, colocados fora da tributação" (Bernardo Ribeiro de Maraes, Doutrina e prática de imposto de indústrias e profissões, Max Limonad 1964, p.114)

Aliomar Baleeiro, insigne e saudoso mestre, não discrepa: "As limitações ao poder de tributar funcionam por meio de imunidades fiscais, isto é, disposições da lei maior que vedam ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos, enfim situações que define". (Aliomar Baleeiro, Uma introdução à Ciência das finanças, cit.,p.262)

Ataliba (Geraldo Ataliba, Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1964, p.213) aduz que "imune é ontologicamente constitucional" e que só "a soberana Assembléia Constituinte pode estabelecer limitações e condições do exercício do poder tributário".

Ulhoa Canto (Gilberto Ulhoa Canto, Temas de Direito Tributário, Rio de Janeiro, Ed. Alba, 1964, vol. 3, p. 190) reforça-o com dizer que: "imunidade é a impossibilidade de incidência que decorre de uma proibição imanente, porque constitucional ... portanto, é tipicamente uma limitação à competência tributária que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sofrem por força da Carta Magna, porque os setores a eles reservados na partilha de competência impositiva já lhes são confiados com exclusão desses fatos, atos ou pessoas".

Cabe à Carta Magna estabelecer a competência tributária das pessoas políticas, definindo-lhe o alcance e limite. Nos países que adotam constituições rígidas como o Brasil, a imunidade, limitação ao poder de tributar, delimita o campo tributável posta à disposição de ente tributante.

A imunidade é congênita à Constituição, sua sede é inelutavelmente constitucional.

Costuma-se dizer que a imunidade é um prius em relação ao exercício da competência tributária, e, a isenção, um posterius.

(COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário. 4. ed. revista e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 1992, pp.423)



Processo : 10108.000301/92-62

Acórdão : 202-09.400

Uma vez estudado o conceito de imunidade, a partir dos diversos autores trazidos por Sacha Calmon Navarro Coêlho, cumpre interpretar o seu alcance.

Rui Barbosa Nogueira nos ensina que:

a aplicação da lei nem sempre está isenta de dúvidas e daí a necessidade de sua interpretação para conhecer o seu verdadeiro significado, o seu âmbito de aplicação, isto é, o seu alcance. O texto da lei não é mais que um conjunto de palavras servindo à manifestação de um conteúdo de vontade; por isso é preciso através delas atingir-se a intenção da lei, a *mens legis*.

(NOGUEIRA, Rui Barbosa, *Direito Financeiro: Curso de Direito Tributário*, 3. ed., José Bushatsky Editor, 1971)

Cumprе ressaltar, então, que a benesse concedida pelo Texto Maior, por ser regra limitativa de tributação, não deve ser interpretada de forma ampla, conforme intenta a impugnante, sob pena de desviar-se do objetivo constitucionalmente proposto. Assim entendem os doutrinadores mais renomados, como CARVALHO (1991:115), ad litteram:

Dizer que as imunidades são sempre amplas e indivisíveis, que não suportam fracionamentos, protegendo de maneira absoluta as pessoas, bens ou situações que relatam, é discorrer sem compromisso; é descrever sem cuidado; sem o desvelo necessário à construção científica. Certamente por afirmações semelhantes é que Alfredo Augusto Becker tanto insiste no chamado sistema dos fundamentos óbvios, tal a frequência com que pontificam no fraseado jurídico-tributário proposições gratuitas, vazias de conteúdo, de significação precária, mas com garbosa e imponente aparência de sabedoria.

(CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário: nos termos da Constituição Federal de 1988*. 5. ed. atualizada de acordo com a Constituição Federal de 1988, São Paulo: Saraiva, 1991)

A intenção do legislador, expressa no parágrafo 3º do artigo 155 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/93, não foi estabelecer, como pretende a impugnante, uma imunidade em relação a todos os demais tributos incidentes sobre as suas atividades.

A não incidência objetiva prevista naquele parágrafo deve ser entendida dentro dos limites que a sua interpretação literal estabelece.



Processo : 10108.000301/92-62
Acórdão : 202-09.400

Ou seja, o legislador não teve a intenção de excluir do campo de incidência todos os demais tributos, mas apenas e tão somente tributos que tivessem como fato gerador as **operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país.**

Quanto ao vocábulo "operação" define DE PLÁCIDO E SILVA (1973:1905) que:

derivado do latim operatio, de operare (obrar, fazer, trabalhar), possui o sentido geral de obra ou de execução. É, assim, o efeito, o resultado, a consequência de tudo o que se fez.

E, daí, ser também aplicado no sentido de promoção, feitura, realização, ocorrência.

(DE PLÁCIDO E SILVA. Vocabulário jurídico. Rio de Janeiro - São Paulo: Forense, 1973 v. 3. pp. 1265)

Não é outro o sentido do vocábulo "operações" no dispositivo constitucional. Tanto é assim, que o art. 155, parágrafo 3º, CF, alterado pela EC nº 3/93, permite apenas e tão somente a incidência sobre as operações que menciona dos chamados tributos "indiretos" (ICMS, II e IE), arcados pelo consumidor final (contribuinte "de fato") e não pela pessoa jurídica (que é o caso da contribuição para o Finsocial).

Conforme salienta a própria Constituição da República, em seu artigo 195, inciso I, a base de cálculo das contribuições para a seguridade social será a folha de salários, o **faturamento** ou o lucro das empresas. E é justamente o faturamento o caso da impetrante.

A base de cálculo da contribuição *in examine* encontra-se descrita no texto legal que instituiu o Finsocial, Decreto-lei nº 1.940/92, artigo 1º, *in verbis*:

Art. 1º - As pessoas jurídicas obrigadas à contribuição em decorrência da venda de mercadorias ou de mercadorias e serviços, calcularão o seu valor com base na receita bruta, assim considerada o faturamento deduzido do Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto Único sobre Minerais no País, observadas as exclusões autorizadas no art. 32 deste Regulamento.

É de clareza solar que o faturamento, como fato impositivo da contribuição para o Finsocial é um *posterius* com relação à operação



Processo : 10108.000301/92-62

Acórdão : 202-09.400

propriamente dita de fornecimento de mercadoria ou de prestação de serviços. Aliás, não é este o alvo do Finsocial. A contribuição incide sobre a contraprestação da mercadoria fornecida ou do serviço colocado à disposição, ou seja, o valor faturado contra o consumidor/usuário, que pode ser diferente do valor do fornecimento da mercadoria ou da prestação do serviço. Grosso modo, pode-se dizer que se trata de dois momentos distintos na relação entre o fornecedor/prestador de serviços e o consumidor/usuário de mercadorias/serviços, normalmente existindo entre eles um lapso de tempo. O alcance do dispositivo constitucional limita-se ao primeiro destes momentos, qual seja, o da entrega/prestação das mercadorias/serviços. Ressalte-se, que **sobre este não incide o Finsocial**, não havendo ônus seja para o consumidor/usuário, seja para o fornecedor/prestador da mercadoria/serviço, como ocorreria no caso do ICMS, ressalvado no art. 155, parágrafo 3º da CF.

Ademais, esquece-se a impugnante que a **imunidade** aqui discutida é meramente **objetiva**, ou seja incidente sobre as operações com mercadorias/serviços em si, e não sobre os resultados da empresa com as referidas operações. Difere da **subjetiva**, que é pleiteada na impugnação. É o que reforça mais uma vez o professor mineiro COELHO (1992:407) ao escrever:

A imunidade preventiva é objetiva e não interfere com os lucros dos postos nem com o faturamento das empresas nem com as taxas e contribuições parafiscais a que estejam sujeitos os agentes econômicos que lidam com tais mercadorias ...
(idem)

Se frutificasse tal hipótese, não estaria igualmente sujeita ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica com relação aos lucros auferidos de suas atividades, bem como à Contribuição Social sobre o lucro e ao PIS.

Reforçando os argumentos já aqui expendidos, oportuna se faz a menção do disposto na parágrafo 7º do artigo 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 - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

.....



Processo : 10108.000301/92-62
Acórdão : 202-09.400

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

Por outro lado, o artigo anterior, enumera os objetivos básicos visados pela seguridade social que, na verdade, nada mais são do que os princípios que devem nortear a atuação do Poder Público:

Art. 194 - A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinados a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Parágrafo único - Compete ao Poder Público, nos termos lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

I - universalidade da cobertura e do atendimento:

...

V - equidade na forma de participação e custeio:

...

Terá que ser, portanto, a partir destas premissas, que se deve efetuar a interpretação da norma matriz da incidência tributária.

Necessário é, assim, a realização de uma interpretação sistêmica que, avaliando o conjunto normativo relativo à matéria, estabeleça o alcance de cada regra jurídico contributiva vigente.

Neste sentido não é preciso muito esforço para discernir, a partir dos princípios retro-citados, que um dos valores consagrados pelo texto básico é *justamente o princípio da universalidade, tanto da cobertura, como do atendimento, que requer, taxativa e expressamente, que todos colaborem no custeio da seguridade social.*

Predomina, pois, a concepção de solidariedade social que visa atribuir a toda a sociedade, o encargo de arcar com a seguridade social.

Paralelamente, coloca-se o princípio da equidade na forma de participação de molde a assegurar aos contribuintes seja o custeio arcado de uma maneira equilibrada, atentando-se a situação particular de cada um.



Processo : 10108.000301/92-62
Acórdão : 202-09.400

Na verdade, bem dissecada tal eqüidade, verifica-se que ela nada mais é do que um instrumento a ser utilizado com o escopo de possibilitar a aplicação isonômica da lei verificando, assim, a peculiar situação estrutural de cada um sem descuidar, por outro lado, da capacidade contributiva revelada pelo ente social.

Diante, pois, desta preocupação constitucional em assegurar a eqüidade contributiva, determinando que à "toda a sociedade" caberá o financiamento da seguridade social, lícito não é concluir pela suficiência da interpretação literal da Constituição.

Brilhante, o ensinamento de PALLO BONAVIDES a respeito:

Nenhuma norma ou instituto de Direito Constitucional poderá ser compreendido em si, fora da conexidade que guarda com o sentido de conjunto e universalidade expresso pela Constituição. De modo que cada norma constitucional, ao aplicar-se, significa um momento no processo da totalidade funcional, característica da integração peculiar a todo ordenamento constitucional.

(Curso de Direito Constitucional, ed. Malheiros, p. 437/438)

Torna-se assim, pelo exposto, absolutamente impossível efetivar interpretação tão restritiva ao mandamento constitucional que impeça a cobrança das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, em razão de uma interpretação desavisada do disposto no parágrafo 3º do artigo 155 da Carta Magna, infringindo-se, assim, princípios básicos como o da igualdade, o da capacidade contributiva e o da universalidade de participação para o custeio da seguridade social.

Da análise global e sistêmica da Carta Suprema, afinal, não se pode ignorar referidos postulados que, não apenas se inserem nos artigos 5º "caput" e inciso I, 145, parágrafo 1º e 150, inciso II, como, também nos artigos 194, parágrafo único, incisos I e V e 195 "caput", inciso I e parágrafo 7º, ambos retrotranscritos. É cabal sua existência, não apenas como diretriz às normas jurídico-tributárias e contributivas mas como autênticos princípios balizadores da ordem constitucional total.

Além disso, interessante lição a relembrar, a este respeito, é a emanada do ilustre Celso Antonio Bandeira de Mello, quando afirma:

as discriminações são recebidas como compatíveis com a cláusula igualitária, apenas e tão somente quando existe um vínculo de correlação lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida, por



Processo : 10108.000301/92-62

Acórdão : 202-09.400

residente no objeto, e a desigualdade de tratamento em função dela conferida.

(citado por Wolgran Junqueira Ferreira, *in* *Princípios da Administração Pública*, 1996, pag.78)

Evidencia-se, pois, a contrário senso, que incabível será a manutenção de um tratamento discriminatório, favorável a uma determinada categoria de contribuinte, caso não ocorra o aventado vínculo de correlação.

E, no caso, que correlação lógica poderia justificar, sob o prisma dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, em especial, que empresas dedicadas à produção e comercialização de combustíveis, fossem desoneradas deste gravame parafiscal?

É evidente que não via razão plausível para tal e, portanto, aplicando-se a lição do mestre, é incabível a não incidência propugnada pelo impetrante.

Por derradeiro, resta clara a conclusão de que a única hipótese de limitação ao poder de tributar imposta ao legislador, no que diz respeito a instituição de contribuições para custeio da seguridade social, é aquela regrada no transcrito parágrafo 7º do artigo 195 da Carta Magna. Trata-se de regra imunitória destinada especificamente às contribuições que custeiam a seguridade social e nela não se enquadra a impugnante.

Concluindo, é possível afirmar-se com inequívoca certeza, que o texto constitucional em questão não exclui do campo de incidência os rendimentos obtidos pela autuada em suas atividades empresariais, inclusive na comercialização de álcool carburante.

O lançamento da Contribuição para o Fundo de Investimento Social - Finsocial, ora contestado, está em estrita observância com a legislação que rege a matéria.

Considerando que o auto de infração decorreu da falta de recolhimento da contribuição e tendo o contribuinte se restringido apenas às questões de direito, não se referindo a quaisquer divergências quanto à matéria de fato, há de se manter o lançamento de fls. 01."

Dos demonstrativos anexos ao auto de infração, verifica-se que está sendo exigida a Contribuição para o Finsocial com aplicação de alíquotas superiores à 0,5%, situação que não pode prevalecer, tendo em vista o disposto no inciso III do art. 18 da Medida Provisória nº 1.542 e suas reedições posteriores.



Processo : 10108.000301/92-62

Acórdão : 202-09.400

Esse dispositivo dispensou a constituição de créditos da Fazenda Nacional e o cancelamento dos já constituídos relativamente a Contribuição para o Finsocial, exigida das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, incorporando, assim, à lei o entendimento consagrado pelo Supremo Tribunal Federal no sentido de reconhecer a ilegalidade dessa exigência em alíquota superior à 0,5% a partir de 1.989.

A respeito do encargo da TRD, consoante o já decidido em vários arestos deste Conselho e, afinal, reconhecido pela Administração Tributária através da Instrução Normativa SRF nº 032/97, é de ser afastado no período que medeou de 04.02 a 29.07.91.

Por fim, tendo em vista a superveniência da Lei nº 9.430/96, art. 44, inc. I, a multa de ofício, prevista no art. 4º, inc. I, da Medida Provisória nº 297/91, combinado com o art. 37 da Lei nº 8.218/91, e no art. 4º, inc. I, da Medida Provisória nº 298/91, convertida na Lei nº 8.218/91, foi reduzida para 75%, a qual deve ser aplicada ao caso vertente por força do disposto no art. 106, inc. II, alínea "c", do CTN.

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para reduzir a alíquota a 0,5% e excluir a imposição do encargo da TRD no período acima assinalado, bem como reconhecer como sendo de 75% a multa de ofício a ser aplicada neste processo.

Sala das Sessões, em 26 de agosto de 1997


ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO