



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	D. 07/07/1998
C	<i>Stelutino</i>
	Rubrica

Processo : 10166.007458/96-94  
Acórdão : 202-09.661

2º	RECORRI DESTA DECISÃO
C	- RD - 202-307
C	EM, 27 de Maio de 1998
	<i>[Assinatura]</i>
	Procurador Reo. da Faz. Nacional

Sessão : 19 de novembro de 1997  
Recurso : 102.299  
Recorrente : CENTRAIS ELÉTRICAS DO NORTE DO BRASIL S/A - ELETRONORTE  
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

**COFINS - IMUNIDADE - ENERGIA ELÉTRICA.** Arts. 195, I e 155, § 3º, ambos da CF/88. I) O texto do dispositivo constitucional impõe que nenhum outro tributo poderá incidir sobre as operações relativas à energia elétrica, salvo aqueles impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e artigo 153, I e II. O STF dispensou tratamento constitucional tributário à contribuição (ADC n. 1-1-DF e RE n. 138.284-8/CE). II) Por ser a COFINS um tributo da espécie parafiscal, não tem a Fazenda Nacional competência para impor a exigência, por delimitação do poder de tributar. III) Irrelevância da questão de dispor o § 3º, do art. 155, da CF/88, acerca de regra de imunidade objetiva ou subjetiva. O termo 'operações' congloba a espécie 'faturamento'. O fato gerador da Cofins é a operação mercantil de compra e venda de mercadorias ou serviços, ao final, a receita bruta ou faturamento, que representa o quantitativo apurado pelo contribuinte. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **CENTRAIS ELÉTRICAS DO NORTE DO BRASIL S/A - ELETRONORTE.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Tarásio Campelo Borges, Marcos Vinícius Neder de Lima e Antonio Carlos Bueno Ribeiro, que apresentou declaração de voto. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helvio Escovedo Barcellos.

Sala das Sessões, em 19 de novembro de 1997

*[Assinatura]*  
Marcos Vinícius Neder de Lima  
Presidente

*[Assinatura]*  
José Cabral Garofano  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros, Oswaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho e Antonio Sinhiti Myasava.

Fclb/



Processo : 10166.007458/96-94

Acórdão : 202-09.661

Recurso : 102.299

Recorrente : CENTRAIS ELÉTRICAS DO NORTE DO BRASIL S/A - ELETRONORTE

## RELATÓRIO

Por bem resumir os fatos e economia processual, adoto e transcrevo o relatório da DECISÃO DRJ/BSB/DIRCO/Nº 2448/96 (fls.109/115):

### *“DA AUTUAÇÃO*

*Contra a empresa acima identificada foi lavrado auto de infração em virtude da falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, nos meses de julho/92, abril a dezembro/94, janeiro a dezembro/95 e janeiro a abril/96 (fls. 01/16).*

*A capitulação legal da autuação se encontra às fls. 04 e 15/16.*

### *DA IMPUGNAÇÃO*

*A empresa impugna (fls. 51/64), tempestivamente, o auto de infração constante do presente processo alegando, em síntese que:*

*a) a COFINS não incide sobre as receitas oriundas das operações de venda de energia elétrica por força da imunidade prevista no art. 155, parágrafo 3º da Constituição;*

*b) assim é porque esta contribuição é de natureza tributária e a imunidade deve ser interpretada de forma extensiva e não restritiva pois a vedação constitucional tira-lhe o caráter de isenção;*

*c) o próprio Supremo Tribunal Federal tem adotado o entendimento de que as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, previstas no art. 195, I, da Constituição, tem natureza tributária, ficando sujeitas às normas gerais dos tributos. Aquele Excelso Tribunal reconheceu o Finsocial como imposto inominado;*

*d) a jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais, decidindo lides a respeito do parágrafo terceiro do art. 155 da Constituição Federal tem afastado a exigibilidade do Finsocial e da Cofins sobre a venda de minerais, que é basicamente, a mesma tese defendida pela impugnante;*



**Processo :** 10166.007458/96-94  
**Acórdão :** 202-09.661

*e) portanto, requer-se o julgamento improcedente da exigência da Cofins aludida no auto de infração do presente processo."*

A decisão recorrida entende que o artigo 6º da Lei Complementar nº 70/91 relacionou as possíveis isenções da COFINS (sociedades cooperativas, sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397/87, e as entidades beneficentes de assistência social). Por esta razão e com base no artigo 111 do CTN, a impugnante não está beneficiada pela isenção.

A pretendida imunidade que invoca a impugnante, contida no parágrafo 3º do artigo 155 da CF/88, não beneficia a mesma, uma vez que o dispositivo refere-se a tributos, que são aqueles elencados no artigo 5º da Carta Magna. Aqui trata-se de contribuições sociais previstas no artigo 195 (com ressalva contida no § 4º) da CF/88.

Ao julgar o RE n. 138.284-8/CE, o STF excluiu as contribuições sociais do conceito de impostos. O mesmo entendimento veio a ser confirmado, à unanimidade de votos, quando apreciada a Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 1-1/DF, publicado no DJU em 16.06.95, de qual foi relator o Sr. Ministro - Carlos Mário Velloso. Neste sentido transcreve ementas do Tribunal Regional Federal da Primeira Região, confirmando não ser a COFINS um tributo, mas sim uma contribuição, prevista no artigo 195 da CF/88.

Assim, conforme a jurisprudência do Poder Judiciário, uma vez *"reconhecida a natureza de contribuição do COFINS, perde o sentido discutir-se a imunidade do art. 155, § 3º, da CF, porque restrita aos tributos, cujas espécies estão limitadas a impostos, taxas e contribuições de melhoria."*(AgAMS n. 93.01.21358-3/DF, TRF/1ª R.).

Em suas razões de recurso (fls.120/123) a atuada sustenta que o STF ao julgar a ADIN n. 1-1/DF decidiu que a COFINS tem natureza tributária, da espécie contribuição social. Assim firmada a natureza jurídico-tributária da COFINS, e tendo em vista o disposto no § 3º do artigo 155 da CF/88, as operações relativas à energia elétrica gozam da imunidade em relação à citada contribuição.

Questiona a forma de interpretação das normas constitucionais que foi dada no curso deste processo. A CF/88, para o caso sob exame, utilizou o vocábulo técnico-jurídico "tributo" como consta do artigo 3º do CTN, e não no sentido restrito, para significar apenas os impostos. Tanto é que a CF/88 em nenhum dispositivo utilizou o vocábulo "tributo" em outro sentido que não o técnico-jurídico, dele, logo, inadmissível a tese de que somente no § 3º do artigo 155 a Carta Magna o utilizou o vocábulo para se referir a imposto.

As contra-razões do Sr. Procurador da Fazenda Nacional (fls.127/130) pedem pela manutenção da decisão recorrida, uma vez que a COFINS não pode ser considerada tributo porque regulada expressamente fora do sistema tributário, ou pelo menos para a doutrina que admite diferença entre tributos fiscais e tributos para fiscais, estes últimos



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10166.007458/96-94**

**Acórdão : 202-09.661**

previstos no artigo 195 da CF/88, jamais poderiam ser vistos com fiscalidade, o que justifica a não-aplicação do regime tributário fiscal.

Sem a menor dúvida a COFINS é uma contribuição social, nos termos do artigo 195 da CF/88, a uma, porque a receita destina-se ao financiamento da seguridade social e, a duas, porque incide, basicamente, sobre o faturamento (receita bruta) mensal das pessoas jurídicas.

Assevera que a CF/88 não impõe que a arrecadação, ou mesmo a fiscalização e cobrança sejam feitos diretamente pelos órgãos próprios da seguridade social, sendo que a exigência é clara quando dispõe que a receita deve ser destinada à seguridade, para que a contribuição social venha a merecer esta qualificação jurídica.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'E' followed by a horizontal stroke.



Processo : 10166.007458/96-94

Acórdão : 202-09.661

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JOSÉ CABRAL GAROFANO

O recurso voluntário foi manifestado dentro do prazo legal. Dele conheço por tempestivo.

Consoante o relatado, o objeto do apelo é a invocação da imunidade - sobre o faturamento obtido na atividade de distribuição de energia elétrica - que gozaria a recorrente nos termos do § 3º do artigo 155 da Constituição, com a redação que lhe foi dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 17 de março de 1993.

Ao lançar minhas razões de decidir neste julgado, reformulo a posição tomada na votação do Recurso n. 91.425, em 26.08.97, quando acompanhei, com os demais Conselheiros, os fundamentos constantes no voto condutor do Acórdão n. 202-09.400, da lavra do ilustre Conselheiro ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO. No que pertine à identidade da matéria discutida nos autos deste processado, o aresto foi lavrado sob a seguinte ementa:

*"FINSOCIAL FATURAMENTO - 1) 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;..."* (destaques do original)

A detida leitura do voto do aresto, nos dá a certeza de que o ilustre Conselheiro-Relator, para negar provimento àquele apelo, escudou seus fundamentos em torno do entendimento de que a expressão **operações** não envolvem os **resultados**, que seria o correto alcance do termo faturamento utilizado pelo constituinte (art. 195, I, CF/88).

A Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, em 08.03.95, já se pronunciou sobre esta matéria (com provimento por maioria de votos) - imunidade sobre as **operações** dispostas no artigo 155, § 3º, em conflito com o entendimento do que seja faturamento previsto no artigo 195, I, ambos da CF/88. Excertos do aresto merecem ser transcritos:

*"APELAÇÃO CÍVEL Nº 94.03.008642-4-SP*

*RELATOR: EXMO. DR. JUIZ SILVEIRA BUENO*

*"Resta, porém, examinar a questão relativa à invocada imunidade parcial de que goza a recorrente COPAGAZ DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA, em face de suas atividades comerciais compreenderem a venda de combustível, bem como a exigência da exação da recorrente na condição de substituto processual, cuja apreciação entendo ser possível já que não submetida a questão ao exame da Suprema Corte. Deveras, não existe na Lei Complementar instituidora qualquer dispositivo específico impondo a incidência da*



Processo : 10166.007458/96-94  
Acórdão : 202-09.661

*contribuição sobre operações de combustíveis, mas tal decorre da própria definição da base de cálculo do tributo, ou seja o faturamento mensal.*

*Pois bem, a recorrente tem por atividade primordial a exploração da venda de gás e demais derivados de petróleo o que, em princípio, lhe assegura invocar a imunidade parcial do art. 155, § 3º, da Constituição Federal cujo preceito é o seguinte:*

***'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 ...combustíveis líquidos e gasosos...'***  
***(nova redação dada pela E.C. 3/93).'***

*Mas, há de se perguntar se a imunidade sobre as operações relativas a combustíveis abrange, também, o faturamento ou a renda bruta de quem explore tal comércio.*

*Antes de me definir sobre a tese, penso que é necessário tomar de empréstimo alguns ensinamentos do eminente Professor Geraldo Ataliba para melhor compreensão da matéria. O festejado jurista, em parecer remetido à publicação na Revista de Direito Público, tratando da imunidade relativa do artigo 155, § 3º da Carta Magna, no que tange aos produtos de álcool carburante afirma:*

***'Resta verificar se a COFINS onera operações 'relativas a combustíveis'.***

*Dispõe a lei complementar 70/91:*

***'art. 2º - A contribuição... incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias...***

*Essa disposição deixa claro que a base de cálculo do tributo é o faturamento.*

*Quer dizer: a soma de faturas, apuradas mensalmente. E, para que dúvida não paire - com ocorreu, no passado, com outras referências legais a faturamento - a própria lei já deixa objetivamente claro: 'assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias'.*

*O S.T.F. já examinou a questão da sinonímia - mais do que isso: identidade conceitual - entre receita bruta e faturamento. No julgamento do RE 150.755, o Min. PERTENCE, relator para o acórdão, foi explícito e enfático - acompanhado por maioria de 9 votos - dizendo:*

***Convenci-me... de que a substancial distinção pretendida entre receita bruta e faturamento... não encontra respaldo atual no quadro do direito positivo pertinente à espécie'.***

*Logo depois, examinando a lei 7.738/89 (FINSOCIAL), disse:*



Processo : 10166.007458/96-94  
Acórdão : 202-09.661

*'... é na legislação deste e não alhures, que se há de buscar a definição específica da respectiva base de cálculo, na qual receita bruta e faturamento se identificam'*

*Diante disso, não parece oportuno insistir em reabrir discussão que - com esse pronunciamento do S.T.F. - ficou pacificada. Já não cabe mais discutir: faturamento é receita bruta de vendas. Esta é a base de cálculo do tributo (a ressalva, necessária, de nossa opinião científica, não altera a autoridade do pronunciamento do S.T.F.).*

*Ora, a receita bruta, no caso, surge da soma dos preços de todas as vendas do período. Cada venda (operação mercantil) teve seu preço e a soma de todos dá a receita bruta (= faturamento).*

*Como base de cálculo é a perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência, resulta claro que a COFINS onera as vendas de combustíveis e minerais (etc.) apuradas mensalmente.*

*Onerar receita bruta de venda é onerar o preço de venda. A soma dos preços é o faturamento. Logo, a COFINS colhe as vendas e, claramente, assim, incide sobre operações relativas a combustíveis (minerais etc).*

*Deveras, cada venda de combustível é uma operação 'relativa a combustível'; mais precisamente, cada venda realiza in concreto a hipótese de incidência do i.c.m.s, prevista no art. 155, II. O resultado aritmético e jurídico é igual: cada venda é tributada. A apuração é mensal e se faz pela soma bruta dos preços de todas as vendas.*

*Não há como tergiversar a esse respeito: a imunidade de que cuida o § 3º do art. 155 abrange a COFINS, excluindo de sua incidência as vendas de combustível.*

*A receita dessas vendas constitui o respectivo faturamento ('receita bruta das vendas', como o prevê o art. 2º da lei complementar 70/91).*

*Com inteira razão o parecerista. Senão vejamos.*

*A competência tributária dos entes políticos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, é expressa e enumerada pela Constituição, podendo apenas utilizar-se da sua hipercriatividade para baixar outros impostos no exercício da sua competência residual. Nesta hipótese, porém, deve evitar que ocorra a cumulatividade, a identidade do fato gerador ou da base de cálculo com os demais impostos discriminados na Constituição.*

*Portanto, se o constituinte quisesse ter ficado restrito à venda do combustível isoladamente considerada, nem seria preciso ter afirmado que nenhum outro tributo além*



**Processo** : 10166.007458/96-94  
**Acórdão** : 202-09.661

*do ICMS, do Imposto de Importação e Exportação, poderia incidir sobre as operações em tela. Bastava afirmar: sobre as operações com combustível incidirão os impostos tais para não mais ser possível qualquer outra taxaço ordinária ou residual. Os primeiros porque, para incidir, deveriam ter sido expressamente contemplados pelo texto e os segundos já estariam impedidos de serem baixados pela regra que proíbe a cumulatividade ou a identidade de base de cálculo ou fato gerador. Restaria, portanto, inócua a complementação da regra constitucional da imunidade. Com efeito, somente na espécie imposto seria possível a taxaço da operação de venda simplesmente considerada.*

(...)

*Portanto, entendo que a imunidade do artigo 155, § 3º coloca a recorrente fora da incidência da COFINS sendo oportuno, ainda, invocar precedente do E. Tribunal da 4ª Região, E. DAMS nº 93.04.17667-0-RS, que, em acordo relatado pelo ilustre Juiz Fábio Rosa, é verdade que envolvendo a contribuição antecedente do FINSOCIAL, definiu que a expressão constitucional: operações relativas a minerais (era a hipótese sob julgamento) equivalia, sob pena de agressão à lógica jurídica, aos termos faturamento, receita, preço cobrado, preço pago ou venda de mercadoria. É que a renda bruta obtida pela recorrente, como era o caso do contribuinte naquele recurso, decore das operações de vendas do gás (leia-se combustível ou derivado de petróleo).*

(...)

*Assim, não fora a clareza do texto constitucional (artigo 195, § 6º) que submeteu as contribuições ao regime tributário (Temas de Direito Público, Velloso, Carlos Mário da Silva, Belo Horizonte: Del Rey, 1993, pg. 275; Curso de Direito Constitucional Tributário, Carazza, Roque Antônio, São Paulo: Ed. RT, 1991, pg. 304 e Hipótese de Incidência Tributária, Ataliba, Geraldo, São Paulo: Malheiros Editores, 1992, pg. 167), já agora não há mais margem para discussão frente ao que julgou o S.T.F.*

*Enfim, apesar da validade da contribuição 'sub examine' reconhecida pelo órgão encarregado do controle da constitucionalidade não pode ela incidir sobre o faturamento da recorrente Copagaz Distribuidora de Gás Ltda. que corresponda à receita bruta das vendas tendo por objeto gás e derivados de petróleo."*

Em complemento a estes fundamentos, no mesmo julgado, o Sr. Dr. Juiz ANDRADE MARTINS ofereceu brilhantes ensinamentos em sua declaração de voto, verbis:

*"Reestruturando o esquema normativo de delimitação de competências tributárias anteriormente aplicado aos chamados impostos únicos, o constituinte de 1988 passou a utilizar a técnica da imunidade e manteve o veto à instituição de 'outros tributos', em vez de proibir, como noutras imunidades, apenas 'outros impostos', sobre aquelas atividades econômicas. Porém, a meu ver, apenas em aparência teria a Carta escancarado uma alforria geral, em matéria de tributos, para empreendimentos que de qualquer modo se vinculem a operações relativas a 'energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.'*

*Entendo que o termo 'faturamento' relaciona-se lógica e juridicamente com a expressão 'operações relativas a derivados de petróleo' e, portanto, com as operações de revenda*



Processo : 10166.007458/96-94

Acórdão : 202-09.661

*de gás realizadas pela apelante. O específico modo de ser dessa relação, é o que cabe a seguir mostrar.*

*Primeiro que tudo, é de averiguar cuidadosamente o exato sentido do termo 'faturamento', usado pelo legislador complementar para delinear a incidência da nova contribuição social chamada COFINS.*

*Se se interpreta sistematicamente o art. 195, inc. I, da Constituição, chega-se à conclusão de que tanto 'folha de salários', como 'faturamento', como ainda 'lucro' ali se configuram como fontes - haja vista o disposto no § 4º do mesmo artigo, onde se cuida da forma de instituir 'outras fontes'.*

*Todavia, quando se desce, já, ao nível de legislação, não se poderá deixar de verificar como essas denominações dadas às fontes dos recursos da seguridade social - folha de salários, lucro e faturamento - irão denotar a fenomenologia da incidência das respectivas contribuições.*

*Pois bem. De um lado, é de convir num ponto: em verdade, a legislação, nos três casos, instituiu contribuições 'sobre' aquelas faticidades. Uma recaindo sobre o lucro das empresas (Lei nº 7.689/88, art.1º), outra sobre a folha de salários (Lei nº 7.787/89, art. 3º) e outra, finalmente, sobre o faturamento (Lei Complementar nº 70/91, arts. 1º e 2º) - o que nos leva a admitir que se trata de fatos geradores, isto é, de hipóteses de incidência dos referidos gravames.*

*Doutro lado, porém, pode-se verificar que um aspecto dimensional da carga impositiva, nas três denominações, não deixa de se revelar, porquanto é evidente que uma expressão numérica indicativa da grandeza econômica poderá ser dali extraída: do fato 'lucro' extrai-se o valor do lucro; do fato 'folha de salários', obtém-se o valor da referida folha, e, finalmente, do fato 'faturamento' de pronto pode ser deduzido o valor desse mesmo faturamento - o que poderá induzir o intérprete à conclusão de que se está em presença de estruturas unicamente enquadráveis no conceito jurídico de base de cálculo.*

*No caso da incidência sobre o faturamento, que é o que ora nos ocupa diretamente a atenção, cabe lembrar que a lei complementar equiparou o termo 'faturamento' ao conceito de 'receita bruta'. No art. 2º da LC 70/91, é dito que o objeto sobre o qual recai o gravame desdobra-se em três modalidades de receitas brutas: a de vendas de mercadorias, a de vendas de mercadorias e serviços e a de vendas de serviços de qualquer natureza.*

*Note-se, ademais, que a conotação temporal que o termo faturamento possui restou cabalmente explicitada na lei. Trata-se de faturamento mensal, sendo certo que esse caráter de periodicidade ainda se revela na menção que aquele artigo faz à inclusão, na base de cálculo, do valor das vendas canceladas, das devolvidas, e ainda dos descontos concedidos incondicionalmente.*

*Mas não me convenci no sentido de que esteja a COFINS assentada num modelo de incidência periódica. A meu ver, a cobrança dessa exação, sim, é periódica. A meu ver, a cobrança da exação, sim, é periódica, mensal. Mas o objeto sobre o qual recai é instantâneo: é a venda, é a operação de venda, nas três modalidades apontadas. E tal como ocorre na legislação do ICMS, não será em função de um caráter de periodicidade da cobrança que se deverá admitir idêntica configuração temporal à hipótese de*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10166.007458/96-94  
Acórdão : 202-09.661

*incidência de um gravame - no caso o fato gerador, suporte fático ou pressuposto da contribuição de que se trata - e supor que essa hipótese possa constituir-se na mera ocorrência de um ato contábil, qual seja o da determinação do valor mensal da receita bruta ou faturamento do contribuinte.*

*Por seu turno, a base de cálculo, na mesma linha de entendimento, estaria consubstanciada no próprio valor da operação de venda, e não no volume mensal de receita produzido pelo total de vendas, o qual não passa de uma somatória que nenhuma qualificação adicional traz ao parâmetro assentado no valor de cada venda, isoladamente considerada.*

*Chego ao ponto crucial. Cabe agora averiguar as reais implicações de haver a LC 70/91 instituído uma contribuição social, designadamente sobre o faturamento mensal, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.*

*Não me parece presente, no conceito de 'faturamento', a essência quer de um fato gerador, quer de uma base de cálculo.*

*Inclino-me por uma terceira via, que reputo capaz de melhor explicar o fenômeno de que se cuida.*

*Refiro-me ao fenômeno jurídico que, no campo do direito tributário, designa-se com o nome de 'fato de exteriorização'*

*Esse conceito começou a adquirir traços estáveis já há algum tempo, no contexto da disciplina normativa dos chamados impostos sobre sucessões.*

*(...)*

*O que agora cabe, centrando-se o exame no específico tema objeto do presente feito, é verificar como se poderá relacionar o conceito de 'faturamento', expresso no art. 195, inc. I, da Constituição, com aquela subjacência econômica que se encontra entre os objetos alcançados pela imunidade qual sejam a das operações relativas a derivados de petróleo, em meio às quais se encontra a de revenda de gás, em exame.*

*Já no regime constitucional anterior, tanto o termo 'operação' como o plural 'operações' freqüentavam o texto da Carta em disposições atinentes a finanças e tributação. Como bons exemplos disso na Emenda Constitucional nº 1/69, além do art. 23, inc. II, que prefigurava o tipo tributário do ICM por meio da expressão 'operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes', havia, entre outras ocorrências, a tipificação que o art. 21, inc. VIII, desenhava com a conhecida série 'produção, importação, circulação, distribuição ou consumo' de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, logo a seguir o objeto da não menos conhecida alusão: 'impostos que incidirá uma só vez sobre qualquer dessas operações, excluída a incidência de outro tributo sobre elas'.*

*Na Constituição de 1988, o imposto único, como se sabe, foi absorvido no subsistema do ICM, e vem a calhar que a disciplina jurídica de um e outro, já no passado, apresentem um denominador comum exatamente no uso do termo 'operações'*



Processo : 10166.007458/96-94  
Acórdão : 202-09.661

*A propósito desses dois empregos de terminologia mostrou BALEEIRO, em parecer publicado na Revista Forense, ser mais restrita a denotação que o texto constitucional deu às operações atingidas pelo ICM, eis que, num grau maior de determinação, foram elas precisamente qualificadas como sendo 'relativas à circulação de mercadorias' (RF, vol. 250, p. 140, 2º vol., 'apud' A. Jorge Costa, op. Cit., p. 90).*

*Mas a idéia subjacente em ambos os casos é a mesma. Esse uso do termo 'operação' pode ser aproximado do conceito de ato jurídico material. Trata-se de atos jurídicos, negociais ou não, cuja materialidade se insere no contexto de qualquer das atividades que se designam como produção, importação, circulação, distribuição ou consumo, consagradas no texto constitucional anterior como caracterizadoras de um amplo encadeamento de fenômenos nos quais normalmente se desdobrará a atividade econômica como um todo.*

*Resta ver, especificadamente, como se dá a subsunção da COFINS na imunidade prevista no art. 155, § 3º, da Carta.*

*É certo que, afastada a suposição de que 'faturamento ou receita bruta de vendas' possa entificar uma verdadeira hipótese de incidência, representando apenas um fato de exteriorização dos tipos tributários 'venda de mercadorias, venda mercadorias e serviços e venda de serviços' emerge a vinculação de qualquer desses pressupostos denominados 'venda' aos fatos 'produção, importação (e bem assim exportação), circulação, distribuição ou consumo'. O fato venda, ao ser realizado pelos sujeitos passivos da COFINS, sempre é passível de uma perfeita inserção em qualquer dos referidos contextos.*

*No caso dos autos, a inserção afigura-se cristalina.*

*Toda e qualquer venda da apelante consubstancia um fato de circulação 'in genere', ou de distribuição, já que esta é espécie de circulação, seja de bens, seja de serviços.*

*As vendas de gás liquefeito de petróleo realizadas pela apelante - a rigor, revendas a título de distribuição a comerciantes varejistas - e bem assim os serviços que aquelas implicam, quer conjunta, quer separadamente, enquadram-se perfeitamente na imunidade em causa, ou seja, estão fora do alcance da recorrida, a quem falece competência para exigir COFINS em relação à distribuição desses derivados de petróleo.*

*O critério do fato de exteriorização permite que se revele, claramente, o verdadeiro fato gerador da contribuição instituída pela Lei Complementar 70/91.*

*Numa configuração, pode-se dizer que essa exteriorização se dá no documento que arrolar uma a uma as vendas tributáveis (isto é o registro da receita bruta ou 'faturamento'). O fato de exteriorização consiste, aqui, numa mera forma - ou fôrma - através da qual o tipo tributário cobra adequado grau de realizabilidade jurídica. Cada venda já implica uma fração de receita bruta, ou uma fração de faturamento, mas não legitima espécie alguma de exação do fisco com vistas a cada uma das operações de per si consideradas, sendo de rigor que este aguarde a exteriorização de uma, duas, dez ou mil vendas conjuntamente. Tantas quantas ocorrerem no decurso de um mês.*

*Embora não seja motivação dessa disciplina normativa uma proteção ao sujeito ativo de uma possível exaustão do prazo decadencial após o aperfeiçoamento do tipo e antes mesmo do implemento do fato que implica sua exteriorização, é claro que, se o faturamento se configura como um fenômeno de periodicidade mensal, para se*



Processo : 10166.007458/96-94  
Acórdão : 202-09.661

*determinar o momento a partir do qual o fisco decairá de seu direito de lançar a contribuição é no art. 150, § 4º, do CTN, que se há de encontrar disciplina adequada, contando-se o prazo extintivo a partir do fato de exteriorização - o fato do 'faturamento' - e não do fato gerador 'operação de venda ou revenda de derivados de petróleo'."*

Em decisão mais recente, o E. Tribunal Regional Federal da 5ª Região, ao julgar a Apelação em Mandado de Segurança nº 53.528-AL (Registro nº 96.05.05523-6), e que teve como relator o Juiz GERALDO APOLIANO (DJU, II, de 16/08/96, páginas 58.454/5), assim decidiu:

*"EMENTA.*

*Tributário e Constitucional. Imunidade Tributária. Cofins.*

*Lei Complementar 70/91. Empresa concessionária de Energia Elétrica. Art. 155, § 3º, da Constituição Federal. Inexistência de distinção entre 'Operações' e 'Faturamento'. Direito à imunidade.*

*1. Existe ameaça objetiva, concreta e real, que justifique a impetração, quando a impetrante é inadimplente em relação a uma dada exigência tributária, eis que se sujeita o inadimplente às possíveis iniciativas do Fisco.*

*2. Tratando-se de empresa concessionária de energia elétrica, inquestionável é a sua condição de contribuinte, até mesmo por antecipação, vez que a retenção de tal contribuição é feita pelas próprias companhias distribuidoras quando da venda de energia elétrica à impetrante.*

*3. Irrelevância da questão de dispor o § 3º, do artigo 155, da C.F. de 1988, acerca de regra de imunidade objetiva ou subjetiva. O termo 'operações' congloba a espécie 'faturamento'. O fato gerador da Cofins é a operação mercantil de compra e venda de mercadorias ou serviços, gerando, ao final, a receita bruta ou o faturamento, que representa o quantitativo apurado pelo contribuinte.*

*4. A imunidade do artigo 155, § 3º, da CF/88, abrange, de maneira taxativa, as operações relativas a energia elétrica, vale dizer, dela beneficiam-se as operações das empresas que produzem ou comercializam energia elétrica, atividades em função das quais obtêm aquelas o seu faturamento, base de cálculo da Cofins.*

*5. Precedentes jurisprudenciais. Apelação provida."*

Isto posto, não mais restando discussão sobre a exata aplicação dos vocábulos **faturamento e receita bruta** contidos na Lei Complementar nº 70/91 e artigo 195, I, da CF/88, aplicáveis à atividade da apelante, cabe agora, verificar o alcance que o constituinte deu à expressão **"nenhum outro tributo..."**.

A exata interpretação da dicção da norma constitucional insita no § 3º do artigo 155, autoriza a conclusão que o constituinte não restringiu a imunidade tão-somente aos impostos, utilizando no texto forma abrangente a toda e qualquer espécie (impostos, taxas



Processo : 10166.007458/96-94  
Acórdão : 202-09.661

e contribuições) do gênero (tributo). Tanto é que a ressalva excludente se reporta a “ *nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica...* ”.

Entendo, como à frente justifico, que a abrangência do texto atinge, inclusive, as contribuições previstas no artigo 195, inciso I, da CF/88. A imunidade objetiva constitucional de que trata o artigo 155, § 3º, coloca a atividade desenvolvida pela recorrente no campo da não-incidência da COFINS.

Diferentemente da forma como concluiu a decisão recorrida, entendo que o STF ao julgar a ADIN n. 1-1-DF dispensou à COFINS tratamento constitucional tributário, não mais deixando campo para a discussão fora do que já decidido pela Suprema Corte. A denominada COFINS é uma espécie do gênero tributo, pelo que não vejo como afastar a presença da imunidade constitucional, uma vez que a atividade de venda de energia elétrica é expressamente prevista no dispositivo constitucional imunitório, ao lado de outras atividades também elencadas.

Muito embora a matéria trazida a julgamento, em sessão de 19.05.89, no Recurso n. 80.697, tenha sido contribuição para o FINSOCIAL - que na essência é a mesma COFINS instituída pela Lei Complementar n. 70/91 - esta Câmara por decisão unânime deu provimento ao apelo, e as razões estão consubstanciadas na ementa:

*“FINSOCIAL - JORNAIS-COMERCIALIZAÇÃO - IMUNIDADE. Art. 19, III, 'd', da Constituição de 1969 e repetida no artigo 150, VI, 'd', do atual texto constitucional, é ampla e compreende a fase de comercialização dos objetos eleitos imunes pelo texto constitucional. Reconhecida a natureza tributária da contribuição ao FINSOCIAL, impossível a sua incidência no caso dos autos ante a não incidência constitucional. Precedente do STF-RE 109.484-2. Recurso provido” (Ac. 202.02.452)*

O § 3º do artigo 155 exonera as atividades nele elencadas de todos outros tributos e não simplesmente outros impostos, diferentemente do que sucede com as tradicionais espécies de imunidade constitucional. Somente foram excepcionados o ICMS (inciso II) e os impostos de importação e exportação (art. 153, I e II), pelo que fosse a vontade do constituinte o texto conteria nenhum outro imposto ao invés de não nenhum outro tributo, como consta no dispositivo da Carta.

Com vista neste entendimento, nada impede que se reconheça de uma falta de competência para fazer incidir a COFINS sobre operações de venda de energia elétrica, que é o objeto social da recorrente.

Sem embargo, salvo certo período de vigência da Carta anterior, no nosso sistema constitucional tributário as contribuições parafiscais sempre foram, como também é hoje, todas elas consideradas como figuras de uma espécie tributária.



Processo : 10166.007458/96-94

Acórdão : 202-09.661

Aliás, no já citado julgamento do RE n. 138.284-8/CE - ao qual se reportou a autuada em sua petição impugnativa - o Sr. Ministro Carlos Mário Velloso deixou consignado no voto condutor do aresto importante classificação das espécies tributárias:

*"a) As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (C.F., arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1 de melhoria (C.F., art. 145, III); c.2 parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.(C.F., art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (C.F., art. 195, I, II, III); c.2.1.2. outras de seguridade social (C.F. 195, parágrafo 4º); c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F., art. 212, parágrafo 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149) e c.3.2. corporativas (C.F., art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (C.F., art. 148).*

*As contribuições parafiscais têm caráter tributário. Sustento que constituem essas contribuições uma espécie própria de tributo ao lado dos impostos e das taxas, na linha, aliás, da lição de Rubens Gomes de Souza ('Natureza tributária da contribuição do FGTS', RDA 112/27, RDP 17/305). Quer dizer, as contribuições não são somente as de melhoria. Estas são uma espécie do gênero contribuição; ou uma subespécie da espécie contribuição. Para boa compreensão do meu pensamento, reporto-me ao voto que proferi, no antigo T.F.R., na AC 71.525, (RD Trib. 51/264)."*

As receitas provenientes da venda de energia elétrica enquadram-se perfeitamente na imunidade em causa, ou seja, estão fora do alcance da Fazenda Nacional, a quem falece competência para exigir a COFINS sobre operações relativas a energia elétrica.

É o caso em que a Fazenda Nacional vê seu poder de tributar delimitado pela norma constitucional e, não, limitação do mesmo. É uma norma de incompetência, já que a matéria tributária está fora de seu campo de competência, uma vez que explicita tudo aquilo que não estão contidos no mesmo campo. A formulação insita na dicção da norma constitucional é o mandamento que age negativamente sobre o poder de imposição do Fisco.

Forte nas razões, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 19 de novembro de 1997

JOSÉ CABRAL GAROFANO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10166.007458/96-94  
Acórdão : 202-09.661

**DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO  
ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO**

Em acréscimo aos fundamentos deduzidos na decisão recorrida, releva ressaltar também o alcance restrito da imunidade prevista no § 3º do art. 155 da Constituição Federal às operações relativas à 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 da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP ao tratar desta matéria em caso semelhante ao presente (Recurso nº 100.930), cujas razões aqui adoto e abaixo 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:*

*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*



Processo : 10166.007458/96-94  
Acórdão : 202-09.661

*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 competência tributária pela exclusão de certas pessoas, atos ou coisas, colocados fora da tributação" (Bernardo Ribeiro de Moraes, 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*



Processo : 10166.0074 58/96-94  
Acórdão : 202-09.661

*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)*

*Uma vez estudado o conceito de imunidade, a partir dos diversos autores trazidos por Sacha Calmon Navarro Coelho, 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)*

*Cumpre ressaltar, então, que a benesse concedida pelo Texto Maior, por ser regra limitativa de tributação, não deve ser interpretada de forma*



Processo : 10166.0074 58/96-94  
Acórdão : 202-09.661

*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.*

*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)*



Processo : 10166.007458/96-94  
Acórdão : 202-09.661

*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 considerado 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 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*



**Processo : 10166.0074 58/96-94**  
**Acórdão : 202-09.661**

*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 para fiscais 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;*

.....

*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, destinado 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:*



Processo : 10166.0074 58/96-94  
Acórdão : 202-09.661

*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.*

*Na verdade, bem dissecada tal equidade, 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 equidade 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 conexão que guarda com o sentido de conjunto e universalidade expresso pela Constituição. De modo que cada*



Processo : 10166.0074 58/96-94  
Acórdão : 202-09.661

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

*(citado por Wolgran Junqueira Ferreira, in Principios 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?*



Processo : 10166.0074 58/96-94  
Acórdão : 202-09.661

*É evidente que não havia 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 regradada 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."*

Essas são as razões que me levam a negar provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 19 de novembro de 1997

  
ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

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

Processo nº 10166.007548/96-94

Acórdão nº 202-09.661

Interessada: CENTRAIS ELÉTRICAS DO NORTE DO BRASIL S/A - ELETRONORTE

A Fazenda Nacional, irresignada com a respeitável decisão consubstanciada, no Acórdão em epígrafe, prolatada por maioria de votos, vem, com fundamento no art. 32, inc. II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, Anexo II, aprovado pela Portaria nº 55, de 16-03-98, do Senhor Ministro da Fazenda, interpor Recurso Especial para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em virtude da mesma divergir da não menos respeitável decisão consubstanciada no Acórdão nº 201-71.150, da Egrégia Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

Em que pese o extenso voto proferido pelo eminente Relator José Cabral Garofano, cujo conteúdo está resumido na ementa do Acórdão questionado, a ele se opõe o Acórdão nº 201-71.150 antes mencionado, com abalizada fundamentação que, embora se referindo à contribuição do PIS e não a da COFINS sobre operações de mineração, tem a mesma discussão legal prevista no artigo 155, § 3º da vigente Lei Maior relativa às operações com energia elétrica.

Assim, em adição às razões inferidas na decisão de primeiro grau e nas sustentadas pela declaração de voto do ilustre Conselheiro vencido, Antônio Carlos Bueno Ribeiro, cumpre transcrever, a seguir, na íntegra, o voto condutor do Acórdão divergente anteriormente mencionado, cujas razões aqui se adoto:

“A Alegada imunidade sobre atividades de mineração, prevista no artigo 155, § 3º, da Constituição da República Federativa Brasileira, é matéria há muito discutida e recentemente pacificada por decisão unânime da 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a imunidade alcança as operações, coisa diversa de faturamento, ainda que este decorra delas.

O Colendo Primeiro Conselho de Contribuintes, aliás, já vinha manifestando no sentido de incidência da exação. Com efeito, a Primeira Câmara daquele Conselho, ao apreciar recurso, no Acórdão nº 101-88.885, onde esta questão foi levantada, por unanimidade de votos acordou pela incidência da contribuição nas atividades da recorrente.

O embasamento para tal entendimento vem perfeitamente explicitado pelo voto do d. Juiz Fleury Piris, da 4ª Turma do TRF da 3ª Região. A contribuição em exame no caso era a COFINS:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº 10166.007548/96-94

Acórdão nº 202-09.661

Interessada: CENTRAIS ELÉTRICAS DO NORTE DO BRASIL S/A - ELETRONORTE

*'A assertiva de que a Contribuição Social (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS) estaria alcançada pela imunidade relativa prevista no citado § 3º do artigo da Carta Constitucional não tem sustentáculo porque tal contribuição não incide sobre qualquer operação mas sobre o faturamento global da empresa, ainda que decorrente de algumas operações. Se assim fosse, teria o legislador constitucional estabelecido imunidade subjetiva, para as pessoas jurídicas que operassem com tais mercadorias, o que não ocorre. A prevalecer tal entendimento teríamos que concluir que as empresas em tela estariam imunes também a todos os tributos, uma vez que toda sua atividade centra-se naquelas operações. Assim, como aquelas operações produzem lucro, teríamos que admitir a não incidência do imposto de renda de pessoa jurídica, do imposto de renda sobre o lucro líquido, da contribuição social sobre o lucro, da contribuição previdenciária, da contribuição social sobre o faturamento, porque, em última instância, todos os custos, despesas e lucro das empresas vão necessariamente compor o preço das mercadorias. Tal ilação seria absurda, à luz do texto constitucional em exame.*

*Não há, pois, como sustentar a não incidência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS para as empresas que realizam operações com energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais.*

(...)

*Tratando-se de contribuição para a seguridade social, estabeleceu a Constituição Federal,*  
no artigo 195:

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

- I - dos empregados, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;*
- II - dos trabalhadores;*
- III - sobre a receita de concursos de prognósticos.'*

*Vê-se, pois, que nem mesmo os entes políticos que compõem a federação ficaram ao abrigo do dever de financiar a seguridade social. Apenas excepcionou o legislador constitucional 'as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei' (§ 7º do artigo 195 da C.F.). Tão somente. Da análise sistemática da constituição não se pode extrair outra conclusão, senão a de que somente expressa ressalva do texto constitucional poderá excluir a incidência das contribuições para a seguridade social.*

(...)

*Creio que a amplitude interpretativa, no caso, não pode chegar ao ponto de desconsiderar a regra do artigo 195 da Lei Maior.*

*Vale, neste ponto, transcrever a lição de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, citado pela sentença, a propósito da regra do § 3º do artigo 155 da Constituição Federal:*

*'Previne-se a não incidência de 'outros tributos' sobre tais mercadorias ou sobre operações quaisquer relativamente a elas. Admite-se a incidência dos impostos de importação, exportação, do ICMS e, no caso dos combustíveis, do IVVC municipal.*

*Como sabido, estas mercadorias (e a energia o é, pois é coisa móvel sujeita a tipificar o crime de furto; subtração de coisa alheia móvel) estavam, antes da CF de 1988, sujeitadas aos chamados impostos únicos. E --ram assim chamados porque além de monofásicos (só podiam incidir numa das fases do ciclo da circulação, excluídas as demais fases) excluíam também a incidência de outros tributos sobre os objetos por ele já incididos. Com a subsunção dos impostos únicos no título de ICMS, quebrou-se a unicidade e adotou-se a não*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº 10166.007548/96-94

Acórdão nº 202-09.661

Interessada: CENTRAIS ELÉTRICAS DO NORTE DO BRASIL S/A - ELETRONORTE

cumulatividade. Então, para prevenir 'outros tributos' foi lavrada a regra da imunidade virtual ora em foco.

**Parece que um dos objetivos do dispositivo está no bloqueio de 'quotas' que gravaram a formação dos preços desses produtos.** Com efeito, v.g., no caso da gasolina do álcool, por determinações administrativas, sequer do conhecimento dos consumidores, a formação dos seus preços constituía um *malterium tremendum*.

(...)

Além dos custos e do lucro previsto, entravam a formar o preço 'quotas' em favor de um sem-número de fundos. Dessarte, havia percentuais: 0,8 para a Previdência, 0,2 para reaparelhamento das refinarias nacionais, 0,8 para o fundo de funcionamento do Pró-Álcool e assim por diante. Ora, tais quotas em verdade eram tributos ilegais. Os percentuais e fundos criados, supra, são imaginários, exemplificativos). 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 sujeitados os agentes econômicos que lidem com tais mercadorias**, salvo se incidentes sobre as operações com as mesmas. Nenhum imposto residual, todavia, poderá atingir as operações de circulação e consumo dessas mercadorias, nem empréstimos compulsórios, a crer-se na força inspiradora da regra imunitária.' (Grifos do Conselheiro Relator)  
 (Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário, ed. Forense, 1990, págs. 407/408).'

Da mesma forma, o Supremo Tribunal Federal, na apreciação do RE nº 14.497-3 - DF, proferiu acórdão unânime tratando justamente da imunidade prevista no artigo 155, § 3º, da CF/88. A contribuição atacada, no caso, foi o PIS. Asseverou o ilustre Ministro Carlos Velloso, relator:

'A sentença, que é da lavra do então Juiz Federal Sacha Calmon Navarro Coelho, dos melhores tributaristas brasileiros, assim afastou a pretensão da impetrante:

'14) Em quarto lugar, finalmente, em razão dos critérios de validação finalística, há pouco referidos, verifica-se que a contribuição para o PIS não incide **SOBRE OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA COMBUSTÍVEIS E MINERAIS DO PAÍS** mas sobre receita operacional bruta. O que se quer artigo 155, § 3º da CV é evitar **EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS** sobre as operações que envolvam as circulações dessas peculiares mercadorias: energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, exceto o diesel (intributável) e minerais do país. E, por uma razão que não tem nada a ver com a antiga unicidade dos 'impostos únicos' da CF de 67. Agora, o que se preserva é o princípio da 'pessoalidade' (artigo 145, 1º). Sim, porque impostos restituíveis (empréstimos compulsórios) sobre energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos e minerais seriam percutíveis, onerando o 'contribuinte de fato' (o que suporta o ônus econômico da tributação). Asserto fácil de provar, porquanto o Estado e o Município não tem competência e já tributam tais operações com o ICMS e o IVVC. Por outro lado, quem tem competência residual é a União, mas para poder exercê-la tem que escolher fato gerador e base de cálculo diversos dos já existentes (artigo 154, I, da CF). Dizer que o artigo 155, § 3º da CF barra as **CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS**, mormente as sociais, seria o mesmo que dizer dispensados a manutenção da seguridade social e das contribuições do artigo 149 da Carta, as empresas de mineração, as concessionárias de energia elétrica, a indústria e o comércio de combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, o que seria um **ABSURDO LÓGICO**, altamente atentatório aos princípios da capacidade contributiva (artigo 145, § 1º) e da igualdade tributária (artigo 150, II), sem falar no artigo 195, 'caput' da CF, que defere a **TODOS** o dever de contribuir para a seguridade social (fls 27/28).'

Nada seria preciso acrescentar à lúcida fundamentação acima transcrita.

Cristalina, pois, é a posição do Supremo Tribunal Federal a respeito da imunidade preventiva prevista no referido artigo 155, § 3º.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº 10166.007548/96-94

Acórdão nº 202-09.661

Interessada: CENTRAIS ELÉTRICAS DO NORTE DO BRASIL S/A - ELETRONORTE

Em face do exposto, conheço do recurso por tempestivo e, pelas razões acima consignadas, voto no sentido de reconhecer a legitimidade da incidência da Contribuição para a COFINS, ante o artigo 155, § 3º, da CF/88, dando provimento parcial ao recurso, para excluir os encargos calculados com base na TRD."

Por oportuno, tem-se decisão judicial a respeito do Supremo Tribunal Federal, no qual vem ao encontro do Acórdão divergente anteriormente transcrito. Trata-se do RE N. 170.717-PR, em que foi relator o Exmº Sr. Ministro Sepúlveda Pertence, publicado na coluna Jurisprudência da Gazeta Mercantil nº 12, de Brasília-DF., de 20 de maio em curso, cuja ementa se transcreve abaixo:

"Imunidade tributária: livros, jornais e periódicos: Finsocial devido, já sob a Carta de 69, pela empresa que os comercializa.

Malgrado configurasse imposto sob a Carta de 69, a contribuição para o Finsocial já não estava coberta pela imunidade tributária de livros, jornais e periódicos: é imunidade objetiva, que não protege a receita bruta da empresa, a qual, embora produto de sua comercialização, não se confunde com a circulação das publicações - esta, sim, imune -, nem repercute sobre o seu preço de venda."

Assim, diante de todo o exposto, a Fazenda Nacional, pelo procurador infra-assinado, juntando cópia do Acórdão nº 201-71.150 anteriormente transcrito, requer ao respeitável Colegiado da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, a reforma da decisão recorrida, para uniformizando-se a jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes, restabelecer-se, em consequência, a decisão de primeiro grau, que melhor interpretou e aplicou a lei ao caso concreto destes autos.

Nestes termos,

Pede deferimento.

Brasília-DF., 25 de maio de 1998

*José de Ribamar Alves Soares*  
Procurador da Fazenda Nacional

*Em tempo: o número correto do processo é 10166.007548/96-94, e não o que se constou na epígrafe.*

*José de Ribamar Alves Soares*  
Procurador da Fazenda Nacional