

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 10 / 03 / 19 99
C	<i>Stolentino</i>
	Rubrica



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

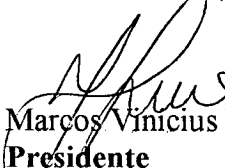
Sessão : 08 de dezembro de 1997
Recurso : 100.939
Recorrente : MENDO SAMPAIO S/A
Recorrida : DRJ em Recife - PE

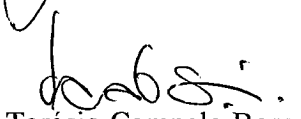
COFINS – IMUNIDADE CONSTITUCIONAL – A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, por não se enquadrar no conceito de imposto, não está abrangida pela limitação constitucional inserida no parágrafo 3º do artigo 155 da Constituição Federal. **MULTA – RETROATIVIDADE BENIGNA** – *Ex-vi* do disposto no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/96, a multa prevista no artigo 4º, inciso I da Lei nº 8.218/91 deve ser reduzida, *in casu*, para 75% (CTN, art. 106, II, “c”). **Recurso provido, em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: MENDO SAMPAIO S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício para 75%**. Vencidos os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos e José Cabral Garofano, que apresentou Declaração de Voto.

Sala das Sessões, em 08 de dezembro de 1997


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Tarásio Campelo Borges
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, , Oswaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho e Antônio Sinhiti Myasava.

Eaal/mas/fclb



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

Recurso : 100.939
Recorrente : MENDO SAMPAIO S/A

RELATÓRIO

Trata o presente processo de recurso voluntário contra decisão administrativa, que julgou procedente a exigência da contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, incidente sobre o faturamento decorrente das vendas de álcool carburante, fatos geradores ocorridos em parte dos meses compreendidos entre maio/92 e abril/94, conforme Auto de Infração, Quadros Demonstrativos e Termo de Encerramento de Ação Fiscal de fls. 01/13.

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório integrante da Decisão Recorrida de fls. 77/81:

“Para a exigência do Crédito Tributário adiante especificado, foi lavrado contra a pessoa jurídica supra mencionada, o Auto de Infração constante do presente processo, fls. 01 a 13, de conformidade com as normas prescritas pelo Decreto nº 70.235/72, art. 9º, parágrafo 1º, com a nova redação dada pelo art. 1º da Lei 8.748/93.

<u>CONTRIBUIÇÃO</u>	<u>CRÉDITO/(UFIR)</u>
COFINS	570.269,04
Juros de Mora (calculados até 21.08.95)	161.499,63
Multa Proporcional	<u>570.269,04</u>
TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	1.302.037,71

O Crédito Tributário acima decorreu da infração descrita no Auto de Infração às fls. 01 a 13, que passa a integrar a presente Decisão, como se aqui transcrito fosse, bem como tudo mais que do processo consta, a qual corresponde à seguinte irregularidade, e enquadramento legal:

1 - FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O COFINS:

- Valores apurados conforme balancetes e livros-razão, de acordo com o demonstrativo de fls. 03 a 06. Do respectivo lançamento foram abatidos os valores devidamente declarados em DCTF e os parcelados (ano 1992, por estar dispensado da apresentação da DCTF). Nos períodos em que os valores



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

parcelados foram superiores aos declarados, foi adotado o procedimento de abater o valor parcelado.

Os valores lançados, da COFINS, encontram-se discriminados à fl 02.

Capitulação Legal: Arts 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da Lei Complementar nº 70.91 de 30.12.91

As fundamentações legais e as bases tributáveis dos lançamentos estão devidamente expressas no Auto de Infração, fls. 1 a 13, e anexos, fls. 19 a 52.

Tempestivamente, a autuada formula as suas razões de DEFESA, às fls. 54 a 71, impugnando **totalmente** o Auto de Infração contra ela lavrado, se referindo também ao lançamento do FINSOCIAL, sob as seguintes argumentações:

- que a base de cálculo da COFINS, objeto do presente lançamento, está composta do faturamento relativo à comercialização de álcool para fins carburantes, desta forma estaria abrangida pela **imunidade** contida no art. 155, §3º, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/93, que estatui:

“A exceção dos Impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados do petróleo, combustíveis e minerais do país.”

- que as contribuições sociais têm sua matriz constitucional no art. 195, estando elencadas nos incisos I a III, e estão submetidas ao mesmo regime jurídico-constitucional dos tributos.

Sobre o assunto a impugnante cita a seguintes decisão:

- Ministro Moreira Alves – acerca da natureza tributária das contribuições sociais – no julgamento do Recurso Extraordinário nº146.733-9-SP DJU, de 06.11.92), pelo Supremo Tribunal Federal;

A impugnante alega também que, relativamente ao FINSOCIAL, o qual, da mesma forma da COFINS, tem como base de cálculo o faturamento ou receita bruta, o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento que a imunidade objetiva, que protegia o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão, alcançava aquele tributo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

Concluindo, a Impugnante afirma que face à natureza tributária da COFINS, não pode a mesma incidir sobre operações relativas a combustíveis, dentre os quais o álcool carburante.

Para justificar as suas alegações, a impugnante traz aos autos os seguintes posicionamentos acerca do assunto:

- Acórdão RE nº 109.484-PR (RTJ 127/1067), relatado pelo Ministro Célso Borja;

- Acórdão proferido na Apelação Cível nº 8.347/91-PE, relatado pelo Juiz Petrócio Ferreira;

- Acórdão un. 3º Turma TRF da 5º região, nº 81692-AL, Relator Juiz Rivaldo Garcia Costa, que trata da imunidade para empresas que produzem álcool carburante, (DJU 8.9.95, p. 58975).

A impugnante, em sua peça impugnatória, também se insurgiu contra a majoração de alíquota do FINSOCIAL, cujo lançamento, compõe o processo nº10410.001962/95-14, razão pela qual, não será objeto de apreciação, neste processo.

Inferindo, em vista dos argumentos trazidos em sua defesa, a autuada requer a improcedência do lançamento da COFINS sobre o faturamento decorrente da venda de álcool para fins carburantes, alegando estar amparada pela imunidade prevista no art. 155 parágrafo 3º da Constituição Federal.”

A autoridade monocrática assim fundamentou sua decisão:

“Analisadas as peças processuais à luz da legislação vigente que rege a matéria, verifica-se que não procede a alegação da autuada quanto a inconstitucionalidade da cobrança da COFINS sobre o faturamento relativo a comercialização de álcool para fins carburantes, com a justificativa de que estaria amparada pela IMUNIDADE contida no art. 155 inciso 3º da Constituição Federal, face às seguintes argumentações:

Inicialmente cabe esclarecer que a Secretaria da Receita Federal, como Órgão da Administração Direta da União, não é competente para decidir acerca da inconstitucionalidade de norma legal. Como Entidade do Poder Executivo, cabe à Secretaria da Receita Federal, mediante ação administrativa, aplicar a lei ao caso concreto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

A imunidade de que trata o art. 155 § 3º da Constituição Federal, está contida no Título VI – Da tributação e do Orçamento, Capítulo I – Sistema Tributário Nacional, Seção IV – Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal, e diz respeito a não incidência de nenhum outro **tributo**, exceto os impostos de importação, exportação e ICMS, sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (*nosso grifo*)

O Código Tributário Nacional em seu art. 5º estabelece que os **tributos** são **impostos, taxas e contribuições de melhoria**. Não estando, desta forma, as contribuições sociais elencadas como tributos.

A lei Complementar nº 70/91 determina em seu art. 1º que, sem prejuízo da cobrança das contribuições para o PIS e o PASEP, fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas, inclusive a ela equiparadas pela legislação do imposto de renda, definido em seu art. 2º e § único, a base de cálculo, que é o faturamento mensal, e as suas exclusões, e em seus artigos 6º, 7º e 11 as isenções, dentre as quais a contribuinte não se enquadra em nenhuma delas.

Além do acima exposto é de se esclarecer que a Constituição Federal de 1988, cuida da matéria das contribuições sociais em setor próprio, procurando solucionar definitivamente, discussão acerca da natureza jurídica do referido tipo de Seção I – Disposições Gerais, portanto com regras e princípios específicos inconfundíveis com aqueles do Sistema Tributário Nacional, disciplinado no Título VI, Capítulo I.

Note-se que o artigo 195 da Constituição Federal determina que 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 contribuições sociais: dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; dos trabalhadores e sobre a receita de concursos de prognósticos.

Desta forma, encontram-se excluídas da contribuição para a seguridade social, as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, cuja isenção está prevista no § 7º deste mesmo artigo 195.

AS



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

Tendo em vista que a contribuição social não é **tributo**, carece de amparo legal a alegação da Impugnante de não estar sujeita à contribuição social face a imunidade prevista no art. 155, § 3º, da Constituição Nacional.

Em suma, descabe, portanto o pleito da impugnante.”

No Recurso Voluntário de fls. 86/96, que leio em Sessão, as razões iniciais são reiteradas e acrescidas com uma nova alegação: isenção relativa à venda de mercadorias destinadas ao exterior.

Cumprindo o disposto no art. 1º da Portaria MF nº 260, de 24.10.95, com a nova redação dada pela Portaria MF nº 180, de 03.06.96, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Contra-Razões ao recurso, onde requer a manutenção do lançamento, em conformidade com a decisão recorrida.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR TARÁSIO CAMPELO BORGES

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Conforme relatado, trata o presente processo de exigência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, incidente sobre o faturamento decorrente das vendas de álcool carburante, que a ora recorrente entende indevida, por se julgar amparada pela imunidade contemplada no § 3º do artigo 155 da Constituição Federal.

Ainda que derrotada na tese da imunidade, aduz que estaria protegida pela isenção relativa à venda de mercadorias destinadas ao exterior, argumentando que as exportações representam grande parte das operações que realiza.

A imunidade enunciada no § 3º do artigo 155 da Constituição Federal é matéria já apreciada tanto por este Colegiado quanto pelo 1º Conselho de Contribuintes, cuja jurisprudência dominante, por unanimidade de votos, afasta as contribuições sociais, previstas no art. 195, da vedação constitucional ora discutida.

Neste sentido, também por unanimidade de votos, já se manifestou, por mais de uma vez, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal.

Em uma das ocasiões, tendo como relator o ilustre Ministro MAURÍCIO CORREA, na apreciação do Agravo Regimental em Agravo de Instrumento AGRAV-174540/AP, em Sessão de Julgamento de 13.02.96, assim decidiu:

“AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL INSTITUÍDA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91. EMPRESA DE MINERAÇÃO. ISENÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. DEFICIÊNCIA NO TRANSLADO. SUMULA 288. AGRAVO IMPROVIDO.

1. As contribuições sociais da seguridade social previstas no art. 195 da Constituição Federal que foram incluídas no capítulo do Sistema Tributário Nacional, poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, “b”, do Sistema Tributário, posto que excluídas do regime dos tributos.



Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

2. Sendo as contribuições sociais modalidades de tributo que não se enquadram na de imposto, e por isso não estão elas abrangidas pela limitação constitucional inserta no art. 155, § 3º, da Constituição Federal.
3. *Deficiência no traslado. A ausência da certidão de publicação do aresto recorrido. Peça essencial para se aferir a tempestividade do recurso interposto e inadmitido. Incidência da Súmula 288.*

Agravo regimental improvido.” (grifei).

Noutra ocasião, em Sessão de 13.05.96, no julgamento do Recurso Extraordinário RE-144971/DF, relatado pelo ilustre Ministro CARLOS VELLOSO, cujos fundamentos entendo perfeitamente aplicáveis à exigência da contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, apesar de ser específico para a contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, o acórdão foi assim ementado:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PIS. IMPOSTO ÚNICO SOBRE MINERAIS. C.F./67, art. 21, IX. INCIDÊNCIA DO PIS FRENTE AO DISPOSTO NO ART. 155, § 3º. Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988: INCONSTITUCIONALIDADE.

- I. *Legítima a incidência do PIS, sob o pálio da CF/67, não obstante o princípio do imposto único sobre minerais (CF/67, art. 21, IX). Também é legítima a incidência da mencionada contribuição, sob a CF/88, art. 155, § 3º.*
- II. *Inconstitucionalidade dos Decretos-leis 2.445 e 2.449, de 1988: RE 148.754, Plenário, Rezek, "DJ" de 04.03.94.*
- III. *R.E. conhecido e provido, em parte.” (grifei).*

Por tratar de igual matéria, também adoto e transcrevo parte das razões de decidir consubstanciadas no voto condutor do Acórdão nº 108-03.820, da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, da lavra do ilustre Conselheiro José Antônio Minatel.

“Primeiramente, quero consignar que tenho entendimento firmado no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade de norma, em caráter originário e com grau de definitividade, é tarefa da competência reservada, com exclusividade, ao Supremo Tribunal Federal, a teor dos artigos 97 e 102, III “b”, da Carta Magna.

O pronunciamento do Conselho de Contribuintes tem sido admitido não para declarar a inexistência de harmonia da norma com o Texto Maior, por lhe faltar esta competência, mas para certificar, em cada caso, se há pronunciamento definitivo do Poder Judiciário sobre a matéria em litígio e,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

em caso afirmativo, antecipar aquele decisum para o caso concreto sob exame, poupando o Poder Judiciário de ações repetitivas, com a antecipação da tutela, na esfera administrativa, que viria mais tarde a ser reconhecida na atividade jurisdicional.

Nessa linha está a resposta da Procuradoria da Fazenda Nacional, através do Parecer PGFN/CRF nº 439/96, à consulta formulada pela Secretaria da Receita Federal sobre a extensão administrativa das decisões do Poder Judiciário, onde destaco:

“32. Não obstante, é mister que a competência julgadora dos Conselhos de Contribuintes seja exercida - como vem sendo até aqui - com cautela, pois a constitucionalidade das leis sempre deve ser presumida. Portanto, apenas quando pacificada, acima de toda dúvida, a jurisprudência, pelo pronunciamento final e definitivo do STF, é que haverá ela de merecer a consideração da instância administrativa.”

Feita essa ressalva, atrevo-me a enveredar pelo exame da pretensão da autuada que, a meu juízo, pleiteia o reconhecimento de verdadeira imunidade, instituto que se caracteriza por hospedar garantia no seio do Texto Constitucional. (...)

É princípio assente na doutrina que a imunidade, como regra, se aplica primordialmente aos impostos, tanto que o instituto costuma ser exteriorizado sob o título de ‘imunidade impositiva’. Isto não quer dizer que não possa existir regra de imunidade para outras espécies tributárias, mas, para tanto, haverá de ser expressa, nominando a espécie tributária que se pretende alcançar, se taxa ou contribuição, ainda mais tendo presente a natureza contraprestacional dessas exações. Quando isso não acontece, parece lógico admitir que o instituto tem alcance limitado para a espécie imposto, como é a quase totalidade das regras imunizantes do Texto Constitucional.

Assim, vejo a regra estampada no questionado § 3º do art. 155 da Constituição, com alcance limitado para impedir incidência de outros impostos que não os listados expressamente no seu texto, sendo o termo “tributo” ali empregado não na sua acepção técnica de gênero, mas querendo referir-se unicamente à espécie imposto.



Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

*Reforça essa inteligência ao se constatar que se trata de exceção. Se assim o é, qual a regra? Ela está estampada no próprio dispositivo, tratando taxativamente dos **impostos** que incidem sobre aquelas operações, ainda que em mensagem negativa. Se o comando normativo trata de **impostos**, que é a regra, parece óbvio que a exceção não pode se afastar desse contexto para abarcar outro instituto não contido na regra (tributo).*

*É da essência da construção do raciocínio lógico, que a norma excepcional tem a função de afastar os efeitos da regra, não permitindo que atinja uma determinada fração da mesma unidade. Daí ser inconcebível que ao legislar sobre **imposto** se possa excepcionar **tributo**.*

*Toda preocupação dos arts. 153, 154, 155 e 156 do Texto Constitucional é no sentido de disciplinar o regime jurídico dos **impostos** que compõem o Sistema Tributário Nacional, ferindo toda a estrutura lógica concluir que o § 3º do art. 155, ao limitar a incidência de **impostos**, alargou somente a exceção para alcançar o gênero tributo. A expressão “tributo” não está sendo utilizada no sentido técnico, mas querendo referir-se à mesma classe tratada na regra - **imposto**.*

Aos que repudiam essa possibilidade, quero lembrar que não se trata de construção inusitada, além do que é sabido que o legislador não é técnico e não prima pelo rigor científico na elaboração da regra jurídica. O Texto Constitucional é rico em outros exemplos já depurados pela hermenêutica, onde já se reconheceu que a “mens legis” não está traduzida na literalidade da norma, mas exteriorizada do comando integrativo do sistema do qual emana. À guisa de exemplo:

*1º) a vedação de “cobrar tributos”, contida na expressão inserta no inciso III do art. 150, da C.F., não quer traduzir nenhuma proibição de ato de cobrança propriamente dita, ato do Executivo ou do Judiciário, sendo pacífico o entendimento de que a mensagem é dirigida ao Poder Legislativo, a quem é vedado **instituir tributo** sobre “... fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado” e “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.*

*2º) o mandamento contido no § 7º do art. 195, da C.F., “são **isentas** de contribuição para a seguridade social...” não traduz tecnicamente o instituto jurídico da isenção, que tem aptidão para ser veiculado por lei ordinária, devendo o intérprete conceber tal locução com a textura “são*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

imunes ...”, uma vez que a proteção assegurada pela Lei Maior assume o “status” do instituto jurídico da imunidade.

3º) a expressão contida na parte final do § 4º, do art. 182, da C.F. “... **sob pena**, sucessivamente, de:

I - ...

II - **imposto** sobre a propriedade predial territorial urbana progressiva no tempo;” não quer desmoralizar a construção milenar de que o tributo não pode ser sanção de ato ilícito (art. 3º do CTN), estando ali empregada a palavra **pena** não no seu sentido técnico, ainda mais que a sanção pressupõe a existência de ato ilícito, hipótese que não se coaduna com o direito de propriedade assegurado na própria Constituição.

Bastam esses dispositivos para demonstrar que não é inusitado buscar o verdadeiro alcance e conteúdo das normas, abandonando as dobras da sua literalidade. Se nos exemplos citados não repugna a interpretação sistemática e integrativa, porque haveria de sê-lo no dispositivo em debate?

Não se pode olvidar da lição primeira do mago da hermenêutica jurídica, CARLOS MAXIMILIANO, que pela sua pertinência, recomenda ser reproduzida:

“a) cada palavra pode ter mais de um sentido; e acontece também o inverso - vários vocábulos se apresentam com o mesmo significado; por isso, da interpretação puramente verbal resulta ora mais, ora menos do que se pretendeu exprimir. Contorna-se, em parte, o escolho referido, com examinar não só o vocábulo em si, mas também em conjunto, em conexão com outros; e indagar do seu significado em mais de um trecho da mesma lei, ou repositório. Em regra, só do complexo das palavras empregadas se deduz a verdadeira acepção de cada uma, bem como a idéia inserta no dispositivo.” (HERMENÊUTICA E APLICAÇÃO DO DIREITO - pág. 109 - Ed. Forense - 1988)

À lição de tamanha grandeza poderia ser aditado o brocardo jurídico que enuncia “nada interessa o nome, a expressão usada, desde que o principal, a essência, a realidade esteja evidente”, tradução para o vernáculo do latim “nihil interest de nomine, cum de corpore constat”, como escreveu



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

ATTILA DE SOUZA LEÃO ANDRADE JÚNIOR, na sua obra "A Interpretação do Direito Tributário Segundo os Tribunais" (pág. 126 - Ed. Fiúza - 1996).

(...)

Releva ressaltar que a Constituição Federal deu relevo ao princípio da universalidade do custeio da Seguridade Social, asseverando no art. 195 que "a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei ...", de tal sorte que se constituiria em discriminação odiosa a desoneração de uma única atividade econômica desse encargo, ferindo o consagrado princípio da isonomia tributária.

A única dispensa desse encargo é dada pela própria Constituição Federal, que se apressou em enumerar "as entidades beneficiárias de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei" (art. 195, § 6º) como únicas beneficiárias da imprópria "isenção" (imunidade) já comentada, regra que tem a sua razão de ser na finalidade altruísta visada por essas entidades, verdadeiras supridoras de atividades que competiriam, primordialmente, ao desestruturado Poder Público. Por maior que seja o esforço exegético, não há regra de interpretação possível de abarcar a atividade da recorrente no contexto dessa norma exonerativa.

Para fechar a análise, veja-se que a própria norma instituidora da contribuição - Lei Complementar nº 70/91 - arrolou nos seus artigos 6º e 7º as únicas hipóteses de exclusão da referida incidência, não sendo legítimo o alargamento pela inclusão de outras não contempladas pelo legislador."

Quanto à alegada isenção relativa à venda de mercadorias destinadas ao exterior, aduzindo que grande parte das operações que realiza têm como destino o comércio exterior, entendo tratar-se de um mero argumento sem consistência, haja vista ser desprovido de comprovação. Ademais, nem mesmo um simples demonstrativo indicando qual a parcela do faturamento estaria vinculado às supostas exportações foi acostado aos autos.

Por fim, tendo em vista a superveniência da Lei nº 9.430, de 27.12.96, cujo artigo 44, inciso I, reduziu, para 75%, a multa de ofício prevista no inciso I do artigo 4º da Lei nº 8.218/91, resultante da conversão com emendas da Medida Provisória nº 298/91, entendo que referida redução deve ser aplicada ao caso presente, por força do disposto no artigo 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional.



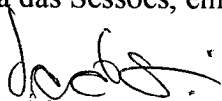
MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : **10410.001961/95-43**
Acórdão : **202-09.718**

Com essas considerações, dou provimento ao recurso, em parte, para reduzir a multa de ofício de 100% para 75%.

Sala das Sessões, em 08 de dezembro de 1997


TARÁSIO CAMPELO BORGES



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.001961/95-43

Acórdão : 202-09.718

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JOSÉ CABRAL GAROFANO

Pareceu-me necessário deixar bem explicitados os fundamentos do meu voto, dada a relevância da matéria.

No feito ora submetido a julgamento, a questão cuja solução merece fundamentação explícita, envolve atenta verificação do alcance da imunidade prevista no artigo 155, § 3º, da Constituição, com a redação que lhe foi dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 7 de março de 1993.

No calor dos debates que antecederam a tomada de votos dos membros desta Câmara, após a leitura do voto do Conselheiro-Relator, sustentei minha posição firmada nos fundamentos do voto constante do Acórdão nº 202-09.661, de 19.11.97, provido por maioria (4 x 3), os quais serão transcritos à íntegra no final desta.

No voto-vencedor diz o Conselheiro-Relator que esta matéria é conhecida do Primeiro e Segundo Conselhos de Contribuintes *“cuja jurisprudência dominante, por unanimidade de votos, afasta as contribuições sociais, previstas no art. 195, da vedação constitucional ora discutida.”*

Não é bem esta a realidade jurisprudencial com que o ilustre Conselheiro-Relator acena para iniciar suas razões de decidir. Tanto é que além do aresto acima citado, também foi julgado o Recurso nº 102.733 (Ac. 202-09.662), em 19.11.97, provido por maioria de votos (4 x 3), quando entre outros ficou vencido o ilustre Conselheiro-Relator que proferiu este voto-vencedor.

Por sua vez, como é do domínio geral, as decisões proferidas pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, não têm aquela unanimidade de votos negando provimento aos recursos voluntários interpostos pelos sujeitos passivos. Existem várias decisões apertadas em que a Fazenda Nacional saiu-se vitoriosa, e isto não autoriza generalizar com a asseveração: *“cuja jurisprudência dominante, por unanimidade de votos, ...”*.

Até agora, existe nesta Câmara apenas uma decisão unânime a favor da Fazenda Nacional; que foi justamente aquela constante do Acórdão nº 202-09.400, de 26.08.97. Ao rever meu voto, justifiquei minha nova posição quando inaugurei as razões de decidir constantes dos Acórdãos nºs. 202-09.661 e 202-09.662, como também ficará consignado nesta declaração de voto.

Dando respaldo jurisprudencial às suas razões, o ilustre Conselheiro-Relator se louva na apreciação do AgR em AgI n. AGRAV 174540/AP, do Supremo Tribunal de Federal – STF, que foi e é agora transcrito:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

“AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL INSTITUÍDA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91. EMPRESA DE MINERAÇÃO. ISENÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. DEFICIÊNCIA NO TRASLADO. SÚMULA 288. AGRAVO IMPROVIDO.

1. As contribuições sociais da seguridade social previstas no art. 195 da Constituição Federal que foram incluídas no capítulo do Sistema Tributário Nacional, poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes sendo aplicado o disposto no art. 150, “b”, do Sistema Tributário, posto que excluídas do regime dos tributos.

2. Sendo as contribuições sociais modalidades de tributo que não se enquadram na de imposto, e por isto não estão elas abrangidas pela limitação constitucional inserta no art. 155, § 3º, da Constituição Federal.

3. Deficiência no traslado. A ausência da certidão de publicação do aresto recorrido. Peça essencial para se aferir a tempestividade do recurso e inadmitido. Incidência da Súmula 288.

Agravo regimental improvido.” (grifos do original)

Ao proferir meu voto no Acórdão nº 202-09.661, conhecia perfeitamente esta decisão do STF, deixando de trazê-la ao julgado pelo fato de a mesma não se aplicar ao que se discutia, bem como, **data venia**, não tem qualquer valor jurídico para ser utilizado como decisão a ser seguida, ao que entendo, não se ateu o ilustre Conselheiro-Relator. No meu sentir, além de não conter qualquer substância jurídica a ser apreciada, o pouco conteúdo merece contestação. Vejamos:

Em primeiro lugar, a ementa trata a matéria agitada no processo como “ISENÇÃO”, a aplicação do disposto no art. 150, III, ‘b’, da CF/88, sendo que a doutrina não diverge no sentido de que a ISENÇÃO é matéria infraconstitucional, limitando-se a Carta a dispor sobre IMUNIDADE. Sem mais discussões neste sentido; sobre a impropriedade do instituto utilizado.

Depois, no primeiro ponto substantivo ementado, o Sr. Ministro-Relator MAURÍCIO CORREA refere-se à vigência da lei que dispõe sobre as contribuições sociais previstas no artigo 195, não se aplicando o comando ínsito no artigo 150,III, ‘b’ do Sistema



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

Tributário. Nada a ver uma coisa com a outra. Se naquele Agravo Regimental o agravante discutia a aplicação da imunidade prevista no artigo 155, § 3º - como consta do Relatório de fls. 1 a 4 do **decisum** - a manifestação do STF foi na direção da imunidade (ou isenção como escrito) sobre impostos, que hoje, não se discute mais: imposto é espécie do gênero tributo, com várias decisões da própria E. Corte Superior.

No segundo ponto, entendeu o Sr. Ministro-Relator que as contribuições sociais, modalidades de tributos, não se enquadram na de imposto - até aqui nada a se discutir - só que conclui que as contribuições não estão abrangidas pela limitação disposta no art. 155 § 3º, da CF/88.

Acontece que o voto se louva no voto do RE 141.715-3 PE, da lavra do Senhor Ministro Moreira Alves, que apenas trata da aplicação da imunidade de impostos (art. 150, VI, d, CF/88) sem qualquer referência à imunidade disposta no artigo 155, § 3º, que por sua natureza jurídica difere diametralmente daquela outra. Não há no voto qualquer fundamentação sobre a inaplicabilidade do dispositivo agitado no Relatório, ainda mais porque o Agravo Regimental foi improvido por falta de requisito de admissibilidade.

Tenho que o ilustre Conselheiro-Relator louvou-se tão-somente na ementa da decisão do STF, sendo que a boa técnica não considera prudente construir um raciocínio jurídico com supedâneo apenas nesta parte do aresto, uma vez que: *“Deve prevalecer o conteúdo do acórdão porque a ementa tem valor meramente informativo”* (JC 11-12/516).

Foi por estas razões que deixei de trazer o julgado do STF para o voto que proferi no Acórdão nº 202-09.661. Porque a solução normativa do aresto do STF não continha qualquer elemento jurídico, neste caso em particular, que pudesse ser tomado emprestado para enriquecer a discussão lá contida; como também aqui não encontra lugar como decisão a ser observada pelos membros deste Colegiado.

Mais à frente, para reforçar seu entendimento, o voto-vencedor se louva no julgamento do RE 144971/DF, da lavra do Sr. Ministro CARLOS VELLOSO, do qual também só transcreve a ementa.

Também era de meu conhecimento esta outra decisão do STF, contudo toda fundamentação do **decisum** tem seu alicerce jurídico tão-somente na sentença de primeiro grau contida na obra “Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário” - do insigne jurista Sacha Navarro Calmon de Sá, no qual se louva integralmente o Sr. Ministro CARLOS VELLOSO. A atenta leitura do voto do RE 144.971/DF autoriza esta conclusão.

Acresce que - como é de conhecimento geral deste Conselho de Contribuintes - no Parecer sobre a IMUNIDADE DA ENERGIA ELÉTRICA, DOS SERVIÇOS DE



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

TELECOMUNICAÇÕES E DERIVADOS DE PETRÓLEO, COMBUSTÍVEIS E MINERAIS DO PAÍS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, de setembro/1966, de autoria conjunta dos juristas Misabel Derzi e Sacha Calmon, ao inaugurar o trabalho o parecerista se preocupou em deixar explicitado.

“1. EXPLICAÇÃO PRÉVIA

Antes de afrontar a *questio juris* do presente parecer, importa, por uma questão de ética, uma referência ao pensamento de seus subscritores relativamente ao tema sob crivo, estabelecido no livro “Comentário à Constituição de 1988 – Sistema Tributário” (SACHA CALMON, Rio de Janeiro, Forense, 1990).

A necessidade de revisitar o pensamento do autor mais se justifica em razão de ter sido invocado pelo ilustríssimo Min. CARLOS MÁRIO VELLOSO, em razões de decidir, para fundamentar acórdão de sua relatoria, adverso às conclusões do parecer ora ataviado. Há cita, também, de sentença subscrita pelo mesmo autor.” (destaque na transcrição).

Com base na detida leitura do voto condutor do Acórdão do STF e o posterior posicionamento do jurista em que se louvou o ilustre Ministro-Relator, decidi desta forma: não poderia me servir de uma decisão do STF - que julgava a imunidade contida na dicção do artigo 155, § 3º, da CF/88 – que por sua vez se serviu exclusivamente em sentença de um douto que depois, diametralmente, revistou seu pensamento; para aplica-la a um julgado na esfera administrativa, sob minha relatoria.

Várias vezes me manifestei no sentido de que os Tribunais Administrativos devessem acolher as decisões de nossa mais alta Corte de Justiça. Foi o que sempre chamei de educação jurídica, contudo, na espécie, não vi como proceder de tal forma, vez que nenhum dos dois julgados do STF satisfaziam aquelas condições, que sempre considerei básicas e necessárias para adoção das citadas decisões. Os fundamentos sólidos e a segurança jurídica, na aplicação do Direito.

A primeira decisão, como visto, por ter sido julgamento de Agravo Regimental não conhecido, não tem qualquer fundamento jurídico que pudesse enriquecer e ser reproduzido no voto que proferi e, a segunda, pelo fato de as razões de decidir nela contida foram tomadas emprestado de outro jurista, que posteriormente revistou sem pensamento, manifestando-se claramente sua posição antagônica àquela que havia defendido anteriormente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

Por fim, o voto-vencedor deste julgado toma emprestado as razões de decidir lançadas no voto condutor do Acórdão nº 108-03.820, recurso voluntário negado por maioria de votos, da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

No transcrito voto o ilustre Conselheiro-Relator lê-se que: *“É princípio assente na doutrina que a imunidade, como regra, se aplica primordialmente aos impostos, ...”*. Devo confessar meu desconhecimento sobre tal princípio, inclusive deixou o Relator de explicitar ou exemplificar qualquer um dos doutos que tem escritos neste sentido, só para meu governo.

Em resumo, toda a argumentação oferecida pelo ilustre Conselheiro-Relator é no sentido que a dicção do artigo 155, § 3º, da CF/88, também refere-se a impostos, nunca abrangendo as contribuições - aquelas destinadas a financiar a seguridade social - e sua interpretação sistemática da principiologia constitucional foi pela conclusão da manutenção da ação fiscal. Como sempre me manifestei pelo respeito ao juízo de todos, mas não é isto que me obriga a concordar com eles.

Para se aplicar princípios em Direito, em especial os constitucionais, ao interprete não é dado o direito de buscar substâncias jurídicas ocultas ou vontades indiretas nas leis. Como ensina GENARO R. CARRIÓ:

“ el significado de las palabras está en función del contexto lingüístico em que aparecen y de la situación humana dentro de la que son usadas. Claro está que el contexto y la situación , em la generalidad de los casos, disipan toda posibilidad de confusión.”
(Notas sobre derecho y lenguaje, 1979.29)

Neste mesmo sentido, sobre a asseveração de que: *“sendo o termo ‘tributo’ ali empregado não na sua acepção técnica de gênero, mas querendo referir-se unicamente à espécie imposto”*, pode-se trazer pronunciamento de AGUSTIN GORDILLO:

“as palavras não têm outro significado senão o que se lhes dá (por quem usa e pelas convenções lingüísticas da comunidade). Não há, portanto, significados “intrínsecos”, “verdadeiros”, ou “reais”, à margem de toda estipulação ou uso lingüístico aceito.” (Princípios gerais de direito público, 1977, p. 11)

Não consigo absorver o entendimento de que o termo “tributo” empregado na dicção do artigo 155, § 3º, da CF/88 , quer referir-se *“unicamente à espécie imposto”*.

Interpretar a lei adicionando valores pessoais de justiça, de igualdade etc., ao falar sobre a necessidade de o aplicador do Direito observar parâmetros fixados pelo ordenamento jurídico, F. FERRARA profere inestimável lição:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

“Decerto o juiz nem sempre pode dar satisfação às necessidades práticas, limitando-se a aplicar a lei, **alguma vez se encontrará em momentos trágicos de ter de sentenciar em oposição ao seu sentimento pessoal de justiça e equidade, e de aplicar leis más.** Tal é, porém, o seu dever de ofício. **Na reforma das leis, na produção do direito novo, pensam outros órgãos do Estado: ele não tem competência para isso.**

Só com esta condição se pode alcançar aquela objetiva **segurança jurídica**, que é o bem mais alto da vida moderna, bem que deve preferir-se a uma hipotética proteção de exigências sociais que mudam ao sabor do ponto de vista, ou do caráter, ou das paixões do indivíduo. **Esta é a força da justiça, a qual não é lícito perder, se não deve vacilar o fundamento do Estado; mas esta é também a sua fraqueza, a qual nós devemos pagar, se queremos obter inestimável vantagem de o povo nutrir confiança, em que o direito permaneça direito.**” (Interpretação e Aplicação das Leis, 1987, p. 174) (destaques na transcrição)

Para HANS KELSEN, a norma é desprovida de qualquer valor moral ou político e sua aplicação não pode ficar sob sentimentos pessoais: “... *de tal sorte que se constituiria em discriminação odiosa a desoneração de uma atividade econômica desse encargo, ferindo o consagrado princípio da isonomia tributária.*”. Esta é sua lição:

“A validade de uma norma jurídica não pode ser questionada a pretexto de seu conteúdo ser incompatível com algum valor moral ou político. Uma norma é uma norma jurídica válida em virtude de ter sido criada segundo uma regra definida, e apenas em virtude disso.” (Teoria Geral do Direito e do Estado, 1992, p. 118)

Como aprendiz do Direito, não posso aceitar a asseveração da possibilidade da ocorrência, dentro da própria Constituição, de um princípio (imunidade), que possa afrontar outro princípio (isonomia), para isto negar a existência do primeiro.

Devendo-se deixar de lado sentimentos apaixonados de ódio ou simpatia pela norma jurídica – o que, aliás, não são bons conselheiros à sua interpretação – PONTES DE MIRANDA dá lição de extremo saber:

“Interpretar lei não é só criticá-la: é fazê-la viver. (...)”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

Com a antipatia não se interpreta – ataca-se; porque interpretar é pôr-se do lado do que se interpreta, numa intimidade maior do que permite qualquer anteposição, qualquer contraste, por mais consentinte, mais simpático, que seja, do intérprete do texto. Portanto, a sua própria simpatia não basta é preciso compenetrar-se do pensamento que esponta das regras jurídicas escritas; e, penetrando-se nelas, dar-lhes a expensão doutrinária e prática, que é o comentário jurídico. Só assim se executa o programa do jurista, ainda que, de quando em vez, se lhe juntem conceitos e correções da *lege ferenda*.” (Comentários à Constituição de 1967, RT, s.d.t.1. p. 5)

Por todas estas razões e, por cada uma delas, discordo dos fundamentos constantes no voto-vencedor.

Sinto a falta das declarações de voto dos Srs. Conselheiros – daqueles que acompanharam meu voto no Acórdão n. 202-09.661 e por novas razões mudaram seu posicionamento sobre a mesma questão agitada nos recursos voluntários – que se aqui estivessem, enriqueceriam ainda mais este julgado. Por não deixá-las justificado por escrito, com certeza, ao final, quem perde é o próprio Direito.

Não encontro qualquer fundamento jurídico que possa alterar a posição que adotei como relator do Acórdão nº 202-09.661 e, por isto, tenho importante reproduzi-la nesta oportunidade:

“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 - I) IMUNIDADE: *Aquela prevista no art. 155, § 3º, da CF/88 restringe-se às operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações,*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

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 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).’



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

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 dívida 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 : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

'... 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).'



Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

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 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 taxação 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 taxação 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).

(...)



Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

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 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



Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

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 aspeto 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

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 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.



Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

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'

A propósito desses dois empregos de terminologia mostrou BALEEIRO, em parecer publicado na Revista Forense, ser mais



Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

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 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:



Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

“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...**”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

A exata interpretação da dicção da norma constitucional ínsita 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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.001961/95-43
Acórdão : 202-09.718

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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.001961/95-43

Acórdão : 202-09.718

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JOSÉ CABRAL GAROFANO

Pareceu-me necessário deixar bem explicitados os fundamentos do meu voto, dada a relevância da matéria.

No feito ora submetido a julgamento, a questão cuja solução merece fundamentação explícita, envolve atenta verificação do alcance da imunidade prevista no artigo 155, § 3º, da Constituição, com a redação que lhe foi dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 7 de março de 1.993.

No calor dos debates que antecederam a tomada de votos dos membros desta Câmara, após a leitura do voto do Conselheiro-Relator, sustentei minha posição firmada nos fundamentos do voto constante do Acórdão n. 202-02.09.661, de 19.11.97, provido por maioria (4 x 3), os quais serão transcritos à íntegra no final desta.

No voto-vencedor diz o Conselheiro-Relator que esta matéria é conhecida do Primeiro e Segundo Conselhos de Contribuintes *“cuja jurisprudência dominante, por unanimidade de votos, afasta as contribuições sociais, previstas no art. 195, da vedação constitucional ora discutida.”*

Não é bem esta a realidade jurisprudencial com que o ilustre Conselheiro-Relator acena para iniciar suas razões de decidir. Tanto é que além do aresto acima citado, também foi julgado o Recurso n. 102.733 (Ac. 202-09.662), em 19.11.97, provido por maioria de votos (4 x 3), quando entre outros ficou vencido o ilustre Conselheiro-Relator que proferiu este voto-vencedor.

Por sua vez, como é do domínio geral, as decisões proferidas pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, não têm aquela unanimidade de votos negando provimento aos recursos voluntários interpostos pelos sujeitos passivos. Existem várias decisões apertadas em que a Fazenda Nacional saiu-se vitoriosa, e isto não autoriza generalizar com a asseveração: *“cuja jurisprudência dominante, por unanimidade de votos, ...”*.

Até agora, existe nesta Câmara apenas uma decisão unânime a favor da Fazenda Nacional; que foi justamente aquela constante do Acórdão n. 202-09.400, de 26.08.97. Ao rever



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.0011961/95-43
Acórdão : 202-09.718

meu voto, justifiquei minha nova posição quando inaugurei as razões de decidir constantes dos Acórdãos ns. 202-09.661 e 202-09.662, como também ficará consignado nesta declaração de voto.

Dando respaldo jurisprudencial às suas razões, o ilustre Conselheiro-Relator se louva na apreciação do AgR em AgI n. AGRAV 174540/AP, do Supremo Tribunal de Federal – STF, que foi e é agora transcrito:

“AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL INSTITUÍDA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91. EMPRESA DE MINERAÇÃO. ISENÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. DEFICIÊNCIA NO TRASLADO. SÚMULA 288. AGRAVO IMPROVIDO.

1. As contribuições sociais da seguridade social previstas no art. 195 da Constituição Federal que foram incluídas no capítulo do Sistema Tributário Nacional, poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes sendo aplicado o disposto no art. 150, “b”, do Sistema Tributário, posto que excluídas do regime dos tributos.

2. Sendo as contribuições sociais modalidades de tributo que não se enquadram na de imposto, e por isto não estão elas abrangidas pela limitação constitucional inserta no art. 155, § 3º, da Constituição Federal.

3. Deficiência no traslado. A ausência da certidão de publicação do aresto recorrido. Peça essencial para se aferir a tempestividade do recurso e inadmitido. Incidência da Súmula 288.

Agravo regimental improvido.” (grifos do original)

Ao proferir meu voto no Acórdão n. 202-09.661, conhecia perfeitamente esta decisão do STF, deixando de trazê-la ao julgado pelo fato de a mesma não se aplicar ao que se discutia, bem como, **data venia**, não tem qualquer valor jurídico para ser utilizado como decisão a ser seguida, ao que entendo, não se ateu o ilustre Conselheiro-Relator. No meu sentir, além de não conter qualquer substância jurídica a ser apreciada, o pouco conteúdo merece contestação. Vejamos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.0011961/95-43
Acórdão : 202-09.718

Em primeiro lugar, a ementa trata a matéria agitada no processo como “ISENÇÃO”, a aplicação do disposto no art. 150, III, ‘b’, da CF/88, sendo que a doutrina não diverge no sentido de que a ISENÇÃO é matéria infraconstitucional, limitando-se a Carta a dispor sobre IMUNIDADE. Sem mais discussões neste sentido; sobre a impropriedade do instituto utilizado.

Depois, no primeiro ponto substantivo ementado, o Sr. Ministro-Relator MAURÍCIO CORREA refere-se à vigência da lei que dispõe sobre as contribuições sociais previstas no artigo 195, não se aplicando o comando ínsito no artigo 150, III, ‘b’ do Sistema Tributário. Nada a ver uma coisa com a outra. Se naquele Agravo Regimental o agravante discutia a aplicação da imunidade prevista no artigo 155, § 3º - como consta do Relatório de fls. 1 a 4 do **decisum** – a manifestação do STF foi na direção da imunidade (ou isenção como escrito) sobre impostos, que hoje, não se discute mais: imposto é espécie do gênero tributo, com várias decisões da própria E. Corte Superior.

No segundo ponto, entendeu o Sr. Ministro-Relator que as contribuições sociais, modalidades de tributos, não se enquadram na de imposto – até aqui nada a se discutir – só que conclui que as contribuições não estão abrangidas pela limitação disposta no art. 155 § 3º, da CF/88.

Acontece que o voto se louva no voto do RE 141.715-3 PE, da lavra do Senhor Ministro Moreira Alves, que apenas trata da aplicação da imunidade de impostos (art. 150, VI, d, CF/88) sem qualquer referência à imunidade disposta no artigo 155, § 3º, que por sua natureza jurídica difere diametralmente daquela outra. Não há no voto qualquer fundamentação sobre a inaplicabilidade do dispositivo agitado no Relatório, ainda mais porque o Agravo Regimental foi improvido por falta de requisito de admissibilidade.

Tenho que o ilustre Conselheiro-Relator louvou-se tão-somente na ementa da decisão do STF, sendo que a boa técnica não considera prudente construir um raciocínio jurídico com supedâneo apenas nesta parte do aresto, uma vez que: **“Deve prevalecer o conteúdo do acórdão porque a ementa tem valor meramente informativo”** (JC 11-12/516).

Foi por estas razões que deixei de trazer o julgado do STF para o voto que proferi no Acórdão n. 202-09.661. Porque a solução normativa do aresto do STF não continha qualquer elemento jurídico, neste caso em particular, que pudesse ser tomado emprestado para enriquecer a discussão lá contida; como também aqui não encontra lugar como decisão a ser observada pelos membros deste Colegiado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.0011961/95-43

Acórdão : 202-09.718

Mais à frente, para reforçar seu entendimento, o voto-vencedor se louva no julgamento do RE 144971/DF, da lavra do Sr. Ministro CARLOS VELLOSO, do qual também só transcreve a ementa.

Também era de meu conhecimento esta outra decisão do STF, contudo toda fundamentação do **decisum** tem seu alicerce jurídico tão-somente na sentença de primeiro grau contida na obra “Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário” – do insigne jurista Sacha Navarro Calmon de Sá., no qual se louva integralmente o Sr. Ministro CARLOS VELLOSO. A atenta leitura do voto do RE 144.971/DF autoriza esta conclusão.

Acresce que - como é de conhecimento geral deste Conselho de Contribuintes - no Parecer sobre a IMUNIDADE DA ENERGIA ELÉTRICA, DOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E DERIVADOS DE PETRÓLEO, COMBUSTÍVEIS E MINERAIS DO PAÍS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, de setembro/1966, de autoria conjunta dos juristas Misabel Derzi e Zacha Calmon, ao inaugurar o trabalho o parecerista se preocupou em deixar explicitado.

“1. EXPLICAÇÃO PRÉVIA

Antes de afrontar a *questio juris* do presente parecer, importa, por uma questão de ética, uma referência ao pensamento de seus subscritores relativamente ao tema sob crivo, estabelecido no livro “Comentário à Constituição de 1988 – Sistema Tributário” (SACHA CALMON, Rio de Janeiro, Forense, 1990).

A necessidade de revisitar o pensamento do autor mais se justifica em razão de ter sido invocado pelo ilustríssimo Min. CARLOS MÁRIO VELLOSO, em razões de decidir, para fundamentar acórdão de sua relatoria, adverso às conclusões do parecer ora ataviado. Há cita, também, de sentença subscrita pelo mesmo autor.” (destaque na transcrição).

Com base na detida leitura do voto condutor do Acórdão do STF e o posterior posicionamento do jurista em que se louvou o ilustre Ministro-Relator, decidi desta forma: Não poderia me servir de uma decisão do STF - que julgava a imunidade contida na dicção do artigo 155, § 3º, da CF/88 – que por sua vez se serviu exclusivamente em sentença de um douto que depois, diametralmente, revistou seu pensamento; para aplica-la a um julgado na esfera administrativa, sob minha relatoria.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.0011961/95-43
Acórdão : 202-09.718

Várias vezes me manifestei no sentido de os Tribunais Administrativos devessem acolher as decisões de nossa mais alta Corte de Justiça. Foi o que sempre chamei de educação jurídica, contudo, na espécie, não vi como proceder de tal forma, vez que nenhum dos dois julgados do STF satisfaziam aquelas condições que sempre considerei básicas e necessárias para adoção das citadas decisões. Os fundamentos sólidos e a segurança jurídica, na aplicação do Direito.

A primeira decisão, como visto, por ter sido julgamento de Agravo Regimental não conhecido, não tem qualquer fundamento jurídico que pudesse enriquecer e ser reproduzido no voto que proferi e, a segunda, pelo fato de as razões de decidir nela contida foram tomadas emprestado de outro jurista, que posteriormente revistou sem pensamento, manifestando-se claramente sua posição antagônica àquela que havia defendido anteriormente.

Por fim, o voto-vencedor deste julgado toma emprestado as razões de decidir lançadas no voto condutor do Acórdão n. 108-03.820, recurso voluntário negado por maioria de votos, da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes.

No transcrito voto o ilustre Conselheiro-Relator lê-se que: *“É princípio assente na doutrina que a imunidade, como regra, se aplica primordialmente aos impostos, ...”*. Devo confessar meu desconhecimento sobre tal princípio, inclusive deixou o Relator de explicitar ou exemplificar qualquer um dos doutos que tem escritos neste sentido, só para meu governo.

Em resumo, toda a argumentação oferecida pelo ilustre Conselheiro-Relator é no sentido que a dicção do artigo 155, § 3º, da CF/88 também refere-se a impostos, nunca abrangendo as contribuições - aquelas destinadas a financiar a seguridade social - e sua interpretação sistemática da principiologia constitucional foi pela conclusão da manutenção da ação fiscal. Como sempre me manifestei pelo respeito ao juízo de todos, mas não é isto que me obriga a concordar com eles.

Para se aplicar princípios em Direito, em especial os constitucionais, ao interprete não é dado o direito de buscar substâncias jurídicas ocultas ou vontades indiretas nas leis. Como ensina GENARO R. CARRIÓ:

“ el significado de las palabras está en función del contexto lingüístico em que aparecen y de la situación humana dentro de la que son usadas. Claro está que el contexto y la situación , em la generalidad de los casos, disipan toda posibilidad de confusión.”
(Notas sobre derecho y lenguaje, 1979.29)



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.0011961/95-43
Acórdão : 202-09.718

Neste mesmo sentido, sobre a asseveração de que: *“sendo o termo ‘tributo’ ali empregado não na sua acepção técnica de gênero, mas querendo referir-se unicamente à espécie imposto”*, pode-se trazer pronunciamento de AGUSTIN GORDILLO:

“as palavras não têm outro significado senão o que se lhes dá (por quem usa e pelas convenções lingüísticas da comunidade). Não há, portanto, significados “intrínsecos”, “verdadeiros”, ou “reais”, à margem de toda estipulação ou uso lingüístico aceito.” (Princípios gerais de direito público, 1977, p. 11)

Não consigo absorver o entendimento de que o termo “tributo” empregado na dicção do artigo 155, § 3º, da CF/88, quer referir-se *“unicamente à espécie imposto”*.

Interpretar a lei adicionando valores pessoais de justiça, de igualdade etc., ao falar sobre a necessidade de o aplicador do Direito observar parâmetros fixados pelo ordenamento jurídico, F. FERRARA profere inestimável lição:

“Decerto o juiz nem sempre pode dar satisfação às necessidades práticas, limitando-se a aplicar a lei, alguma vez se encontrará em momentos trágicos de ter de sentenciar em oposição ao seu sentimento pessoal de justiça e equidade, e de aplicar leis más. Tal é, porém, o seu dever de ofício. Na reforma das leis, na produção do direito novo, pensam outros órgãos do Estado: ele não tem competência para isso.

Só com esta condição se pode alcançar aquela objetiva **segurança jurídica**, que é o bem mais alto da vida moderna, bem que deve preferir-se a uma hipotética proteção de exigências sociais que mudam ao sabor do ponto de vista, ou do caráter, ou das paixões do indivíduo. **Esta é a força da justiça, a qual não é lícito perder, se não deve vacilar o fundamento do Estado; mas esta é também a sua fraqueza, a qual nós devemos pagar, se queremos obter inestimável vantagem de o povo nutrir confiança, em que o direito permaneça direito.**” (Interpretação e Aplicação das Leis, 1987, p. 174) (destaques na transcrição)

Para HANS KELSEN, a norma é desprovida de qualquer valor moral ou político e sua aplicação não pode ficar sob sentimentos pessoais: *“... de tal sorte que se constituiria em discriminação odiosa a desoneração de uma atividade econômica desse encargo, ferindo o consagrado princípio da isonomia tributária.”* Esta é sua lição:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.0011961/95-43
Acórdão : 202-09.718

“A validade de uma norma jurídica não pode ser questionada a pretexto de seu conteúdo ser incompatível com algum valor moral ou político. Uma norma é uma norma jurídica válida em virtude de ter sido criada segundo uma regra definida, e apenas em virtude disso.” (Teoria Geral do Direito e do Estado, 1992, p. 118)

Como aprendiz do Direito, não posso aceitar a asseveração da possibilidade da ocorrência, dentro da própria Constituição, de um princípio (imunidade), que possa afrontar outro princípio (isonomia), para isto negar a existência do primeiro.

Devendo-se deixar de lado sentimentos apaixonados de ódio ou simpatia pela norma jurídica – o que, aliás, não são bons conselheiros à sua interpretação – PONTES DE MIRANDA dá lição de extremo saber:

“Interpretar lei não é só criticá-la: é fazê-la viver. (...)”

Com a antipatia não se interpreta – ataca-se; porque interpretar é pôr-se do lado do que se interpreta, numa intimidade maior do que permite qualquer anteposição, qualquer contraste, por mais consentinte, mais simpático, que seja, do intérprete do texto. Portanto, a sua própria simpatia não basta é preciso compenetrar-se do pensamento que esponenta das regras jurídicas escritas; e, penetrando-se nelas, dar-lhes a expensão doutrinária e prática, que é o comentário jurídico. Só assim se executa o programa do jurista, ainda que, de quando em vez, se lhe juntem conceitos e correções da *lege ferenda*.” (Comentários à Constituição de 1967, RT, s.d.t.1. p. 5)

Por todas estas razões e, por cada uma delas, discordo dos fundamentos constantes no voto-vencedor.

Sinto a falta das declarações de voto dos Srs. Conselheiros – daqueles que acompanharam meu voto no Acórdão n. 202-09.661 e por novas razões mudaram seu posicionamento sobre a mesma questão agitada nos recursos voluntários – que se aqui estivessem, enriqueceriam ainda mais este julgado. Por não deixá-las justificado por escrito, com certeza, ao final, quem perde é o próprio Direito.

Não encontro qualquer fundamento jurídico que possa alterar a posição que adotei como relator do Acórdão n. 202-09.611 e, por isto, tenho importante reproduzi-la nesta oportunidade:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.0011961/95-43
Acórdão : 202-09.718

“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 - 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;...”* (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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.0011961/95-43
Acórdão : 202-09.718

submetida a questão ao exame da Suprema Corte. Deveras, não existe na Lei Complementar instituidora qualquer dispositivo específico impondo a incidência da 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 - como ocorreu, no passado, com outras



Processo : 10410.0011961/95-43
Acórdão : 202-09.718

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:

'... 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 mensável 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).



Processo : 10410.0011961/95-43
Acórdão : 202-09.718

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 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 taxaçaõ 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 taxaçaõ da operação de venda simplesmente considerada.

(...)



Processo : 10410.0011961/95-43
Acórdão : 202-09.718

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



Processo : 10410.0011961/95-43
Acórdão : 202-09.718

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 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 aspeto 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



Processo : 10410.0011961/95-43
Acórdão : 202-09.718

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 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



Processo : 10410.0011961/95-43
Acórdão : 202-09.718

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'.



Processo : 10410.0011961/95-43
Acórdão : 202-09.718

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'

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.



Processo : 10410.0011961/95-43
Acórdão : 202-09.718

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 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.



Processo : 10410.0011961/95-43
Acórdão : 202-09.718

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 ínsita no § 3º do artigo 155, autoriza a conclusão que o constituinte não restringiu a imunidade



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.0011961/95-43
Acórdão : 202-09.718

tão-somente aos impostos, utilizando no texto forma abrangente a toda e qualquer espécie (impostos, taxas 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10410.0011961/95-43
Acórdão : 202-09.718

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.

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).”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.0011961/95-43
Acórdão : 202-09.718

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 ínsita na dicção da norma constitucional é o mandamento que age negativamente sobre o poder de imposição do Fisco.”

É como voto.

Sala das Sessões, em 08 de dezembro de 1997

JOSÉ CABRAL GAROFANO