



MINISTÉRIO DA FAZENDA

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 27 / 10 / 1999
C	stolze
	Rúbrica

260

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10469.005930/95-41

Acórdão : 203-03.537

Sessão : 14 de outubro de 1997

Recurso : 101.226

Recorrente : COMPANHIA ENERGÉTICA DO RIO GRANDE DO NORTE - COSERN

Recorrida : DRJ em Recife - PE

**COFINS - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADES - FALTA DE ELEMENTOS ESSENCIAIS DO AUTO DE INFRAÇÃO - PRINCÍPIOS DA ECONOMIA PROCESSUAL E DA INSTRUMENTALIDADE DAS FORMAS** - A falta de indicação da data, hora e local da lavratura do Auto de Infração não enseja a decretação da sua nulidade, ainda que se tratem de elementos essenciais tal como estabelece o art. 10, II, do Decreto nº 70.235/72, se não há prejuízo para a defesa e o ato cumpriu sua finalidade. Aplicação dos princípios da instrumentalidade das formas e economia processual. **INCIDÊNCIA DA COFINS SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS A ENERGIA ELÉTRICA** - A COFINS incide sobre o faturamento das empresas que operam com energia elétrica. A exceção contida no art. 155, §3º, da Constituição Federal, restringe-se à vedação de incidência de outros impostos sobre as operações que especifica (energia elétrica, telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais), não limitando, contudo, a cobrança das contribuições sociais sobre essas atividades. **Negado provimento ao recurso.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: COMPANHIA ENERGÉTICA DO RIO GRANDE DO NORTE - COSERN.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade por erro na formalização do Auto de Infração; II) por maioria de votos, quanto ao mérito, em negar provimento ao Recurso. Vencidos os Conselheiros F. Maurício R. de Albuquerque Silva, Mauro Wasilewski e Sebastião Borges Taquary. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Daniel Corrêa Homem de Carvalho.

Sala das Sessões, em 14 de outubro de 1997

Otacílio Dantas Cartaxo  
Presidente

Renato Scalco Isquierdo  
Relator

Participaram, ainda do presente julgamento os seguintes Conselheiros Ricardo Leite Rodrigues e Francisco Sérgio Nalini.

RS/



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo :** 10469.005930/95-41

**Acórdão :** 203-03.537

**Recurso :** 101.226

**Recorrente :** COMPANHIA ENERGÉTICA DO RIO GRANDE DO NORTE - COSERN

## RELATÓRIO

Trata o presente processo do Auto de Infração de fls. 07 e seguintes, lavrado para exigir a Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social - COFINS do período de novembro de 1994 a setembro de 1995, com fundamento na Lei Complementar nº 70/93, arts. 1º a 5º.

Devidamente científicada da autuação (fl. 08), a interessada tempestivamente impugnou o feito fiscal através do arrazoado de fls. 15 a 34. Pede, em preliminar, a nulidade do auto de infração pela falta de seus requisitos essenciais. No mérito, diz não ser contribuinte da contribuição lançada por ser concessionária de serviço público de energia elétrica, tendo em vista a norma contida no art. 155, § 3º da Constituição Federal, que estabelece imunidade tributária em relação a todos os tributos, exceto os nela referidos expressamente, entre os quais não se encontra a COFINS.

A autoridade julgadora de primeira instância, por meio da decisão de fls. 51 e seguintes, rejeitou a preliminar de nulidade do Auto de Infração, e no mérito julgou procedente a ação fiscal, sob o fundamento de que a autoridade administrativa não pode examinar a constitucionalidade de lei, e que a norma contida no art. 155, § 3º não se aplica à COFINS, cuja previsão constitucional encontra-se em capítulo à parte, fora do que trata do Sistema Tributário Nacional.

Inconformada com a decisão monocrática, a autuada interpôs recurso voluntário dirigido a este Colegiado, reiterando seus argumentos já expendidos na defesa, sobre a nulidade do lançamento, como preliminar, e evocando a imunidade de suas operações no que se refere à incidência da COFINS no mérito. Arremata, dizendo que a exigência do tributo de que se trata da recorrente configura o crime de excesso de exação, tal como previsto no art. 316 do Código Penal. Incorrem no mesmo crime a autoridade julgadora que confirmar a exigência, em grau de recurso, configurando o concurso de pessoas de que trata o art. 29, também do Código Penal.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, em contra-razões, pede a manutenção da decisão recorrida pelos fundamentos nela lançados.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10469.005930/95-41  
Acórdão : 203-03.537

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR RENATO SCALCO ISQUIERDO

O recurso é tempestivo e, tendo atendido os demais pressupostos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

No que se refere à preliminar de nulidade do auto de infração, suscitada pela autuada, a decisão recorrida não merece qualquer reparo. De fato, a falta dos elementos apontados pela recorrente - data, hora e local da lavratura - em nada prejudicaram o pleno exercício do direito de defesa, como se pode verificar pela própria impugnação apresentada, e nenhum prejuízo lhe causaram. Por outro lado, o lançamento atendeu plenamente sua finalidade, não havendo motivos para a decretação da nulidade pretendida.

A propósito dos princípios da Instrumentalidade das Formas e da Economia Processual, evocados pela r. decisão recorrida, ensina MOACYR AMARAL DOS SANTOS:

“APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE DAS FORMAS. Por esse princípio, a forma se destina a alcançar um fim. Essa é a razão pela qual a lei regula expressamente a forma em muitos casos. Mas, não obstante *expressa* e não obstante *violada*, a finalidade em vista pela lei pode ter sido alcançada. Para a lei isso é bastante, não havendo razão para anular-se o ato.

É o que preceitua o art. 244, para a violação de *forma expressa sem cominação de nulidade*: ‘Quando a lei prescrever determinada forma, sem cominação de nulidade, o juiz considerará válido o ato *se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade*’.

(...)

APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ECONOMIA PROCESSUAL. Recomenda o princípio que se obtenha o *máximo resultado* na atuação da lei com o *mínimo emprego possível* de atividades processuais. Daí o aproveitamento dos atos processuais extremos de dúvida, quando o vício atinja um outro, que *possa* ser suprido ou que *possa* ser repetido sem ofensa à finalidade processual.

O princípio, aplicado nos arts. 154, 244, 249, §2º, do referido Código, toma corpo no art. 249: ‘O juiz, ao pronunciar a nulidade, *declarará que atos são*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10469.005930/95-41  
 Acórdão : 203-03.537

*atingidos, ordenando as providências necessárias, a fim de que sejam repetidos, ou retificados'. E alerta o §1º, desse mesmo artigo: 'O ato não se repetirá, nem lhe suprirá a falta quando não prejudicar a parte'.*

A regra aplica-se a qualquer espécie de *forma, mesmo à forma prescrita com a cominação de nulidade*. Quer dizer que mesmo neste último caso, em que o juiz deverá declarar de ofício a nulidade, a lei lhe impõe verificar primeiro se é possível suprir-lhe a falta (...) Típica aplicação do aproveitamento dos atos processuais e da renovação dos atos processuais a norma que contém no art. 250 do mesmo Código, pela qual o erro de forma do processo anula unicamente os atos que não possam ser aproveitados, renovando-se os atos que forem necessários. Dispõe dito art.: '**O erro de forma do processo acarreta unicamente a anulação dos atos que não possam ser aproveitados**, devendo praticar-se os que forem necessários, a fim de se observarem, quando possível, as prescrições legais'. E esclarece o seu parágrafo único: 'Dar-se-á o aproveitamento dos atos praticados, desde que não resulte prejuízo à defesa'." (in Primeiras Linhas de Direito Processual Civil, São Paulo, Saraiva, vol. 2, 5. Ed., 1980, págs. 44-45) (grifos em negrito meus)

Pelos motivos acima expostos, rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração.

No mérito, o recurso também não pode prosperar. A matéria objeto do presente processo já foi objeto de apreciação pelo Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes que, pelo Acórdão nº 108-03.820, assim decidiu:

"COFINS - INCIDÊNCIA SOBRE OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS - A exceção contida no parágrafo 3º do art. 155 da Constituição Federal restringe-se à vedação de incidência de outros impostos, não limitando a cobrança da contribuição para a seguridade social sobre aquelas operações. Recurso não provido."

No voto do ilustre Conselheiro Relator José Antônio Minatel, a matéria foi abordada com clareza e erudição. Com a devida vénia, passo a reproduzir o referido aresto em seus trechos de maior relevância:

"Primeiramente, quero consignar que tenho entendimento firmado no sentido de que a declaração de constitucionalidade de norma, em caráter originário e com grau de definitividade, é tarefa da competência reservada, com



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10469.005930/95-41  
 Acórdão : 203-03.537

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 inexiste<sup>n</sup>cia 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, em caso afirmativo, antecipar aquele *decisum* para o caso concreto sob exame, poupan<sup>do</sup> 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.



Processo : 10469.005930/95-41  
 Acórdão : 203-03.537

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.

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 excepcionante 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 a 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*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10469.005930/95-41  
 Acórdão : 203-03.537

*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 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 desmoronar 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 sé-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*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10469.005930/95-41  
 Acórdão : 203-03.537

*idéia inserta no dispositivo.” (HERMENÊUTICA E APLICAÇÃO DO DIREITO - pág. 109 - Ed. Forense - 1988)*

À lição de tamanha grandeza poderia ser aditado o brocado 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 ATTILA DE SOUZA LEÃO ANDRADE JÚNIOR, na sua obra “A Interpretação do Direito Tributário Segundo os Tribunais”. (pág. 126 - Ed. Fiúza - 1996)

A Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal já se pronunciou sobre o alcance da norma constitucional ora em debate, concluindo que:

“*o §3º do art. 155 da CF/88 não impede a cobrança do PIS sobre o faturamento das empresas que realizem essas atividades, assim como não impedia, na vigência da CF/67, a vedação de incidência de outro tributo sobre ‘a extração, a circulação, a distribuição ou o consumo dos minerais do País’ (RE nº 144.971, relator Min. Carlos Velloso, em 13/05/96).*

Embora houvesse examinado a possibilidade de cobrança do PIS, entendo que os fundamentos são inteiramente aplicáveis à incidência da COFINS, pela similitude entre as contribuições.

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 benfeicentes 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 superiores de atividades que competiram, primordialmente, ao desestruturado Poder Público. Por maior que seja o esforço exegético, não há regra de interpretação possível de abranger a atividade da recorrente no contexto dessa norma exonerativa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10469.005930/95-41  
Acórdão : 203-03.537

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."

Pelos fundamentos ante expostos, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário para manter a exigência consubstanciada no lançamento de fls. 07 e seguintes.

Sala das Sessões, 14 de outubro de 1997

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Renato Scalco Isquierdo".  
RENATO SCALCO ISQUIERDO