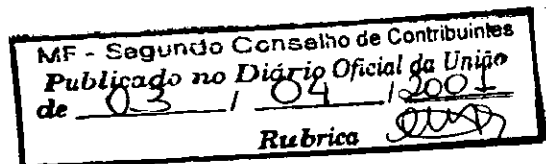




MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES



225

Processo : 10480.014882/97-77
Acórdão : 202-12.633

Sessão : 05 de dezembro de 2000
Recurso : 114.117
Recorrente : USINA IPOJUCA S/A
Recorrida : DRJ em Recife - PE

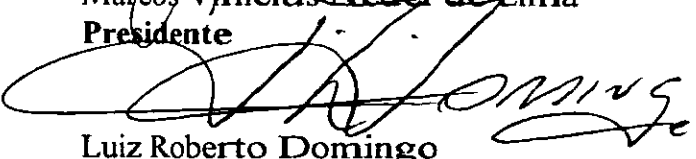
COFINS – IMUNIDADE – BASE DE CÁLCULO – O Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE nº 233.807, Sessão de 01/07/99, pacificou a questão em relação à imunidade constitucional prevista no art. 155, § 3º, da Constituição Federal, entendendo ser legítima a incidência da COFINS sobre o faturamento da empresa. Inteligência do disposto no § 3º do referido artigo, em harmonia com a disposição do art. 195, “*caput*”, da mesma Carta. Precedente do STF: “RE nº 144.971-DF, Velloso, 2ª T, RTJ 162/1075”. Incluem-se na base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS as receitas provenientes da venda de álcool hidratado e álcool anidro, ainda que destinados à adição à combustíveis, pois não estão amparados pela imunidade prevista pelo acima citado art. 155. **Recurso negado.**

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

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Antonio Carlos Bueno Ribeiro.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2000


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Luiz Roberto Domingo
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Suplente), Ricardo Leite Rodrigues, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Alexandre Magno Rodrigues Alves, Adolfo Montelo e Maria Teresa Martínez López.
Imp/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10480.014882/97-77
Acórdão : 202-12.633
Recurso : 114.117
Recorrente : USINA IPOJUCA S/A

RELATÓRIO

Trata-se de exigência de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, apurada, no período de janeiro de 1995 a junho de 1997, à exceção de outubro/96, conforme os Demonstrativos da Base de Cálculo, com base na contabilidade da empresa, comparados com os valores declarados em Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF e opostos aos Documentos de Arrecadação de Receitas Federais apresentados à fiscalização, de empresa descaracterizada como sociedade de profissionais, que optou pelo regime de tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, na forma do art. 2º da Lei nº 8.541/92.

Intimada do lançamento tributário em 28/11/97, a Contribuinte apresentou tempestiva impugnação em 24/12/97, na qual aduz, resumidamente, que uma parcela substancial de seu faturamento provém da venda de álcool hidratado e álcool anidro, ambos utilizados para fins carburantes. Sendo considerados combustíveis, estão abrangidos pela imunidade constitucional prevista no art. 155, § 3º, da Constituição Federal, não estando tais operações sujeitas à incidência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife – PE, esta proferiu decisão, dando procedência ao lançamento, cujos fundamentos estão consubstanciados na seguinte ementa:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS
Período: Jan/95 a Set/96 e Nov/96 a Jun/97.

IMUNIDADE CONSTITUCIONAL.

A imunidade prevista no art. 155, § 3º da Constituição Federal é de caráter objetivo, limitada a fato gerador relativo à circulação de bens e serviços especificados no referido dispositivo, não se estendendo às contribuições sociais.

COFINS. INCIDÊNCIA.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, deduzidas as exclusões previstas em lei.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10480.014882/97-77
Acórdão : 202-12.633

PROCESSO JUDICIAL.

As decisões judiciais apenas se aplicam às partes diretamente envolvidas no processo.

INCOSNTITUCIONALIDADE DAS LEIS.

Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da inconstitucionalidade das leis, vez que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia, não cabendo, pois, na hipótese negar-lhe execução.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”.

Inconformada com a decisão singular, da qual foi intimada em 22/12/98, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 19/01/99, tempestivamente, alegando os mesmos pontos já contestados na peça impugnatória, sendo que, após tomar ciência da negativa de seguimento do Recurso em 27/01/99, por falta de apresentação do depósito recursal, a Recorrente apresentou, em 11/02/99, cópia da sentença exarada nos autos do Mandado de Segurança nº 99.1694-7, em trâmite perante a 9ª Vara da Justiça Federal de Recife, concedendo a segurança para prosseguimento do Recurso Voluntário, independentemente do referido depósito.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10480.014882/97-77

Acórdão : 202-12.633

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR LUIZ ROBERTO DOMINGO

A par da discussão acerca da natureza da mercadoria que foi objeto do faturamento da Recorrente, base de cálculo da COFINS, centro-me na questão da imunidade conferida pelo art. 155, § 3º, da Constituição Federal, único tópico da peça processual da Recorrente que foi trazida para a apreciação deste Conselho.

Apesar de a questão já ter sido pacificada pela interpretação da Suprema Corte, sinto-me obrigado, por convicção, a colocar minha posição pessoal.

Preliminarmente, faz-se necessário localizar a norma imunizante em foco no sistema jurídico brasileiro, vez que, sem esse juízo espacial, seremos incapazes de por fim à celeuma criada neste processo e às diversas posições antagônicas que reinam nas diversas esferas de julgamento administrativo e judicial.

A imunidade pleiteada é assim colocada na Constituição Federal de 1988, art. 155, § 3º, que dispõe:

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

...

§ 3º. À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo (ICMS) e o art. 153, I (Imposto de Importação) e II (Imposto de Exportação), nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.” (Nota nos parênteses acrescidas ao original)

Certo que, como ensina AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, “... as imunidades são muito mais um problema de direito constitucional do que um problema de direito tributário...” (RDA 66/369), e se o instituto da Imunidade tributária é questão de direito constitucional, cabe definir o sentido e o alcance da regra expressa no § 3º, do art. 155, da Constituição Federal.

Nesse aspecto, vale a pena citar a lição de Ruy Barbosa Nogueira: “Um dos princípios fundamentais da interpretação constitucional é o de que, sendo a Constituição um instrumento político, ela deve ser interpretada liberalmente, de maneira a favorecer a atuação dos seus princípios e facilitar os fins a que tem em vista atingir” (Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias, Ed. Revista dos Tribunais, 2ª ed. 1965, pág. 40).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10480.014882/97-77
Acórdão : 202-12.633

Nessa norma constitucional, ao vedar a tributação das operações especificadas, entendo que a interpretação para determinar seu conteúdo e alcance está particularmente relacionada com os conceitos de “operações” e “tributos”, uma vez que, para sabermos o plexo de relações jurídicas tributárias, devemos identificar o conceito de tributo.

Tanto para o cientista como para o hermeneuta do Direito, o cuidado para dar a correta definição de um termo torna-se importante para a aplicação da norma e, conseqüentemente, para a produção dos seus efeitos no mundo fenomênico. Se assim, buscar a raiz do termo pode auxiliar na construção de sua definição. Senão vejamos.

O Dicionário Aurélio, depositário fiel da língua portuguesa, assim define operação:

Operação. [Do lat. operatione] S. f. 1. Ato ou efeito de operar; ação de um poder ou faculdade de que resulta certo efeito:...” “...2. Complexo de meios que se combinam para a obtenção de certo resultado...” “...7. Transação comercial...”

Colhendo os itens “2 e 7” das definições dada pelo dicionário, por serem as mais apropriadas ao caso, temos que uma operação pode ser um complexo de meios combinados para determinado fim, tais como, a industrialização e a propriamente dita operação comercial. Analisando-se a operação comercial de modo estruturado, verificaremos que poderemos equipará-la ao primeiro conceito, ou seja, na relação jurídica de uma transação comercial podemos entender que o complexo de meios que se combinam culminam no interesse e nos meios disponibilizados do que compra e no interesse e nos meios disponibilizados de quem vende, com o fim de que, combinados, resultem na transação.

De tal construção, podemos nos sentir seguros para firmar o conceito de “operação” para o fim de interpretação do art. 155, § 3º, da CF/88, como “relação jurídica comercial, aquela que pertine essencialmente a transação do objeto (compra e venda)”.

Do dicionário “Vocabulário Jurídico”, De Plácido e Silva, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1982, colhemos o seguinte conceito:

“... na técnica mercantil, operação é, propriamente, a realização de negócios comerciais. Indica, assim, o resultado ou efeito do ato mercantil, sendo, por vezes, empregado no mesmo sentido de transação. E isto porque a operação, em verdade, resulta num ajuste, numa combinação, numa convenção e num contrato.”

O outro termo eleito para definição é “tributo”, cuja apropriação, por diversas vezes, acarreta uso mais adequado ou menos adequado, se acatarmos os ensinamentos do Mestre (cit. retro).

O próprio Paulo de Barros Carvalho, in “Curso de Direito Tributário” (Ed. Malheiros) dedica capítulo especial para as diversas utilizações do termo tributo, podendo ser interpretado como quantia em dinheiro; como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; como norma jurídica tributária; como norma, fato e relação



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10480.014882/97-77
Acórdão : 202-12.633

jurídica e como relação jurídica tributária. Neste caso, nos interessam, especificamente, os conceitos de tributo, como relação jurídica tributário e como norma jurídica tributária. Vejamos:

Relação Jurídica Tributária - "Com a realização do evento descrito na hipótese de incidência da regar tributária, instala-se, por força da imputação deontológica, um liame de conteúdo patrimonial, pois seu objeto é expresso em termos econômicos. Assim, numerosas construções doutrinárias empregam "tributo" para designar a relação jurídica que instaura por virtude do acontecimento daquele fato previsto no antecedente da norma."

Norma Jurídica Tributária - "... equivale a afirmar, "tributo" como regra de direito, como preceito normativo" ... "Que representa instituir, criar, decretar um tributo? Nesse instante, a fraseologia jurídica não admite digressões ou equivocações: instituir um tributo é tarefa legislativa que contém na edição da normas jurídicas, determinadas e peculiares, cuja estrutura ante-supõe a descrição de um fato a que o legislador associa o surgimento de um vínculo jurídico. Aliás, sendo o tributo uma instituição jurídica, e tomando-se o direito como um sistema de normas, dificilmente poderíamos demonstrar que aquela realidade escapa da configuração normativa."

Com efeito, o mestre não elenca dentre as significações de "tributo" a inversão entre o gênero e as espécies, rechaçando a adoção de tributo como imposto.

Em relação ao conceito de imunidade, entendo pertinente abordar seu conceito. Fixemos, então, no conceito de imunidade para, depois, discorrer sobre sua aplicação.

O termo imunidade, do *latim immunitas*, provém do *radial munus*, de ônus, encargo, negatizado pelo prefixo "*in*", ou seja, tem como conteúdo semântico a qualidade de ser livre de encargos, exonerado de *munus*, de ônus, de obrigação e de penalidade.

Dos conceitos fixados acima, entendo que o plexo de relações jurídicas alcançadas pela imunidade do art. 155, § 3º, da Constituição Federal, são, especificamente, as relacionadas diretamente com as operações mercantis relacionadas na norma.

E, neste caso, como poderíamos categorizar a Contribuição ao PIS e a COFINS dentro dessas operações? Em que momento ocorreria o fato no mundo fenomênico que determine a possibilidade de incidência das normas tributárias do PIS e da COFINS?

No caso, estamos diante de espécies tributárias tidas como contribuições. A natureza tributária das contribuições, em especial da COFINS e do PIS, é explicitada pelo Professor Roque Antônio Carrazza (*in* "Direito Constitucional Tributário", pág. 465, Ed. Forense):



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

231

Processo : 10480.014882/97-77
Acórdão : 202-12.633

“Lembramos que ‘as contribuições’ em foco (PIS e COFINS) assumiram nitidamente o caráter de imposto. Deveras, a análise dos fatos jurígenos que as fazem nascer revela que elas têm por hipótese de incidência comportamento do contribuinte, independente de qualquer atuação estatal: o fato da empresa faturar, ou se preferirmos, de obter receita bruta. E, por base de cálculo, uma dimensão deste fato (o faturamento obtido em cada período de apuração).”

No mesmo sentido é a lição de Geraldo Ataliba, em Parecer publicado na Revista de Direito Administrativo de abril/junho de 1994, págs. 305 e seguintes:

“Contribuição é tributo. Esse tema já é pacífico entre nós.

...

No passado, tivemos discussão meramente jurisprudencial. Antes da Constituição de 1988 houve certa jurisprudência que tergiversou a respeito do assunto. Não perdemos tempo em rememorar esses episódios. Basta registrar que entre os mais respeitados e conceituados de nossos doutrinadores, jamais houve hesitação quanto a essa questão: Contribuição é tributo. As perplexidades do passado foram superadas com a Constituição de 1988.

...

Quanto à COFINS, explicitamente, igual foi o pronunciamento do STF no julgamento da ADC-1/93.

Fica explícito, desses pronunciamentos, abonados pelo Plenário do Supremo que:

a) contribuição é tributo;

b) já não é necessário deter-se o Tribunal na discussão disso, tão pacífica é a tese após 1988.” (grifos acrescentados ao original)

Muito tem se falado a respeito das diferenças dos vocábulos operações e faturamento, tal discussão tenta verificar o próprio alcance da norma imunizante, vez que as Contribuições, em especial o PIS e a COFINS, possuem por base de cálculo o faturamento (receita bruta), enquanto o artigo 155, § 3º, da Carta Magna, concede imunidade à operações.

Principiando, cumpre ressaltar que o vocábulo operações é muito mais abrangente que o vocábulo faturamento. Enquanto o primeiro abrange todos os atos mercantis, o seguinte faz referência apenas às vendas do contribuinte, ou seja, o faturamento nada mais é do que um seguimento das operações mercantis.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10480.014882/97-77
Acórdão : 202-12.633

Seja pelo conceito dos termos “tributo” e “operação”, seja pela forma de interpretação teleológica da norma contida no § 3º, art. 155, da CF, o reconhecimento de que a regra imunizante sobre as operações realizadas com derivados de petróleo, energia elétrica, serviços de telecomunicações etc., deve ser reconhecida para que não haja a incidência do PIS nem da COFINS.

Muitos foram os doutrinadores que ratificaram essa posição, dentre eles meu preclaro Mestre Roque Antônio Carrazza, *in* ‘Curso de Direito Tributário, Malheiro Editores, página 467:

“A imunidade de que aqui se cogita não pode ser anulada, mas, pelo contrário, deve ser neutra, concreta e efetiva, irradiando efeito sobre todos os impostos (tenham a denominação e a destinação que tiverem), que derivam da prática de operações de energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País. Enfatizamos, à derradeira, que a interpretação dos preceitos imunizantes da Constituição há de ser sempre generosa, como ensina Geraldo Ataliba.”

Cumprir ainda trazer à baila lição do preclaro Professor Aires F. Barreto da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, ao abordar o tema:

“Fixadas as premissas básicas que demonstram que as Contribuições referidas nos artigos 149 e 195 da Constituição Federal têm natureza jurídica tributária, porque submetidas às normas e princípios que conformam o regime jurídico tributário - com as peculiaridades próprias da sua espécie - pode-se, então, concluir que não há nenhum suporte para afastar a aplicação, também quanto a elas, da cláusula prevista no § 3º do art. 155 da CF, quanto à inexistência de qualquer outro “tributo”, além dos impostos ali referidos.

...

Sendo as contribuições tributos segue-se que não poderão incidir sobre ‘operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.’ (cf. § 3º do artigo 155 da Constituição Federal).

Não cabe, portanto, a incidência do PIS e da Cofins relativamente a essas operações e serviços.”

(Repertório IOB de Jurisprudência - 2ª Quinzena de Março de 1995 - Nº 6/95 - página 115 (grifos acrescentados ao original)

Continuando a versar sobre o tema, cumprir agora trazer à baila lição do eminente Magistrado e Professor da Universidade Mackenzie - Dr. SÉRGIO PINTO MARTINS, em trabalho publicado no Suplemento Tributário LTr nº 34/95, págs. 241/242, assim explicitada:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10480.014882/97-77
Acórdão : 202-12.633

"A imunidade tributária é sempre ampla, sem restrições ou meios-termos. Ninguém é imune apenas em parte ou até certo ponto. Se o poder tributante, na imunidade, deixa de receber competência para legislar sobre o imposto em relação a certas pessoas, fatos e coisas, é evidente que o instituto acoberta tudo, não comportando fracionamento algum.

Em face da doutrina, nenhuma imunidade fiscal deveria ser admissível, pois implicaria numa "desigualdade". Entretanto, as instituições modernas, com objetivos de alta relevância social e política, não podem deixar de lado a criação de certas regras constitucionais de não-incidência, que devem ser obedecidas na discriminação de rendas. Tais regras erigem-se em princípios fundamentais de regime, que devem ser resguardados acima de tudo.

A imunidade, não sendo uma renúncia de direito de tributar, não representa favor fiscal algum. Como limitação constitucional, suas normas devem ser interpretadas ou examinadas como genéricas, adotando-se uma exegese ampliativa. Não sendo uma exceção, a imunidade não deve ser interpretada por meio de processo restritivo. Ao contrário, sua interpretação deve ser ampliativa, pois o legislador não pode restringir o alcance da Constituição." (os grifos não constam do original)

MARCOS BERNARDES DE MELLO, ao tratar das normas jurídicas que definem casos de imunidade tributária em seu trabalho "Contribuição ao Estudo da Incidência da Norma Jurídica Tributária", assim escreve:

"Na verdade, as normas jurídicas que definem os casos de imunidade tributária são normas formuladas negativamente para delimitar o campo em que o poder de tributar pode ser exercido.

A sua atuação, entretanto, é igual à das demais normas jurídicas. Por serem normas de competência tributária, definidoras, portanto, do alcance do poder de tributar, a sua incidência se dá precisamente para proibir que certas pessoas possam ser definidas como sujeito passivo de relação jurídica tributária, em geral, ou especificamente quando relacionadas a certos bens ou, ainda, que determinados bens não podem ser objeto de tributação." (Direito Tributário Moderno - Coordenador José Souto Maior Borges, Editora José Bushatski, 1977, págs. 39 e 40)"

Como já havia antecipado no início de meu voto, a questão foi pacificada pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 233.807, Sessão de 01/07/99, em acórdão cuja ementa foi a seguinte:

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. COFINS. DISTRIBUIDORAS DE DERIVADOS DE PETRÓLEO, MINERADORAS, DISTRIBUIDORAS DE



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10480.014882/97-77
Acórdão : 202-12.633

ENERGIA ELÉTRICA E EXECUTORAS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. CF, art. 155, § 3º. Lei Complementar nº 70, de 1991.

I. - Legítima a incidência da COFINS sobre o faturamento da empresa. Inteligência do disposto no § 3º do art. 155, C.F., em harmonia com a disposição do art. 195, "caput", da mesma Carta. Precedente do STF: RE 144.971-DF, Velloso, 2ª T., RTJ 162/1075.

II. - R.E. conhecido e provido".

Diante disso, acato o entendimento do Supremo Tribunal Federal para solucionar a presente lide e **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2000

LUIZ ROBERTO DOMINGO