



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	Do. 25/11/1999
C	<i>Selva</i>
	Ribeirão

Processo : 10825.001035/96-13

Acórdão : 202-11.289

Sessão : 06 de julho de 1999

Recurso : 103.609

Recorrente : GOMES E RAZERA LTDA.

Recorrido : DRJ em Ribeirão Preto - SP

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 § 3º do art. 155 da Constituição Federal. **MULTA - RETROATIVIDADE BENIGNA** – em face do disposto na Lei nº 9.430/96, cujo art. 44, inciso I, reduz-se a multa de ofício para 75% (CTN, art. 106, II, “c”). **Recurso provido, em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: GOMES E RAZERA LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por **unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reduzir a multa de ofício para 75%**. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Tarásio Campelo Borges.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 1999

Marcos Vinícius Neder de Lima
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Oswaldo Tancredo de Oliveira, Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Ricardo Leite Rodrigues, Helvio Escovedo Barcellos, Luiz Roberto Domingo, Antonio Zomer (Suplente) e Maria Teresa Martínez López.

cl/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10825.001035/96-13

Acórdão : 202-11.289

Recurso : 103.609

Recorrente : GOMES E RAZERA LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01/02, para exigência do crédito tributário referente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, recolhido com insuficiência no período de julho/93 a maio/96.

Em impugnação tempestivamente apresentada (fls. 22/25), a autuada contesta o procedimento da fiscalização, sob o argumento de que, ao amparo do artigo 155 da Constituição Federal, excluiu as “vendas de lubrificantes” da base de cálculo da contribuição.

Pela Decisão de fls. 26/34, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP manteve o crédito tributário, nos termos em que constituído, concluindo:

a) que o texto constitucional em causa não exclui do campo de incidência os rendimentos obtidos pela autuada em suas atividades empresariais, inclusive na comercialização de álcool carburante;

b) que o lançamento impugnado está em estrita observância com a legislação de regência da matéria;

c) que, sendo o auto de infração decorrente da falta de recolhimento da contribuição e tendo o contribuinte se restringido tão-somente às questões de direito, sem se referir a qualquer divergência quanto à matéria de fato, há de se manter o lançamento constante do Auto de Infração de fls. 01/02.

Insurgindo-se contra a decisão prolatada em primeira instância administrativa, recorre a interessada, em tempo hábil, a este Conselho de Contribuintes, mediante o Documento de fls. 39/44, no qual tece considerações acerca da imunidade pleiteada, repisando as alegações expendidas na peça impugnatória.

Às fls. 46/47, Contra-Razões da Procuradoria da Fazenda Nacional pela manutenção do crédito tributário, tendo em vista os fundamentos embasadores da decisão recorrida.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10825.001035/96-13
Acórdão : 202-11.289

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Exsurge do relatado que a questão central posta em debate neste Colegiado circunscreve-se, a meu ver, em definir se há incidência de COFINS sobre o faturamento decorrente da comercialização de lubrificantes ou esta atividade estaria entre as abrangidas pela imunidade do artigo 155, § 3º da Constituição Federal.

Sobre tal assunto, reiteradas decisões desta Câmara, corroboradas por julgados do Supremo Tribunal Federal, têm entendido procedente a exigência das contribuições sociais, previstas no art. 195, sobre o faturamento de empresa que exploram a referida atividade, afastando-as da vedação constitucional prevista no art. 155 § 3º. Neste sentido, reporto-me ao Voto condutor do Acórdão nº 202-09.718 desta Câmara, cuja matéria tratada é idêntica a dos autos, para adotá-lo como razão de decidir, a saber:

“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*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10825.001035/96-13

Acórdão : 202-11.289

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.

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 translado. A ausência da certidão de publicação do arresto recorrido. Peça essencial para se aferir a tempestividade do recurso interposto e inadmitido. Incidência da Súmula 288.*

Agravio 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).*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10825.001035/96-13

Acórdão : 202-11.289

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 constitucionalidade 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, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10825.001035/96-13

Acórdão : 202-11.289

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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10825.001035/96-13

Acórdão : 202-11.289

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10825.001035/96-13

Acórdão : 202-11.289

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., "s o isentas de contribui o para a seguridade social ..." não traduz tecnicamente o instituto jurídico da isen o, que tem aptidão para ser veiculado por lei ordinária, devendo o intérprete conceber tal locu o com a textura "s o imunes ...", uma vez que a prote o 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 constru o milenar de que o tributo não pode ser san o de ato ilícito (art. 3º do CTN), estando ali empregada a palavra pena não no seu sentido técnico, ainda mais que a san o pressupõe a existência de ato ilícito, hipótese que não se coaduna com o direito de propriedade assegurado na própria Constitui o.

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

Não se pode olvidar da li o primeira do mago da hermen utica jurídica, CARLOS MAXIMILIANO, que pela sua pertinácia, recomenda ser reproduzida:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10825.001035/96-13

Acórdão : 202-11.289

"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 vocabulário 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."
(HERMENÉUTICA 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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10825.001035/96-13

Acórdão : 202-11.289

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 beneficiantes 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 abranger 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.”

Por fim, tendo em vista a superveniência da Lei nº 9.430/96, cujo art. 44, inciso I, reduziu para 75% a multa de ofício prevista no inciso I do art. 4º da Lei nº 8.218/91, resultante da conversão com emendas da Medida Provisória nº 298/91, entendo que a referida redução deve ser aplicada ao caso presente, por força do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional.

Com estas considerações, dou provimento parcial ao recurso, para reduzir a multa de ofício de 100% para 75%.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 1999

MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA