



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLI ADO NO D. O. U.
C	De 07/02/2001
C	
	Rubrica

27

Processo : 10825.002039/97-91  
Acórdão : 202-12.505

Sessão : 18 de outubro de 2000  
Recurso : 112.318  
Recorrente : INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BEBIDAS INDU LTDA.  
Recorrida : DRJ em São Paulo - 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. **Recurso negado**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BEBIDAS INDU LTDA.**

**ACORDAM** os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Ricardo Leite Rodrigues.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2000

Marcos Vinicius Neder de Lima  
**Presidente e Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Osvaldo Aparecido Lobato (Suplente), Henrique Pinheiro Torres (Suplente), Luiz Roberto Domingo, Ana Paula Tomazzete Urroz (Suplente), Maria Teresa Martínez López e Adolfo Montelo.  
lao/ovrs



**Processo : 10825.002039/97-91**

**Acórdão : 202-12.505**

**Recurso : 112.318**

**Recorrente : INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BEBIDAS INDU LTDA.**

## RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria, adoto e transcrevo o relatório constante da decisão de primeira instância, a saber:

“Refere-se este processo à impugnação apresentada pela empresa INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BEBIDAS INDU LTDA. supra qualificada, ao Auto de Infração lavrado em decorrência da falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, no período de 03/93 a 12/93.

Em conseqüência, com fundamento nos artigos 1º a 5º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, foi lavrado o competente Auto de Infração, do qual a empresa tomou ciência em **16/12/97**, (fl. 01), para a constituição do crédito tributário correspondente, no montante de **R\$605.815,02** (Seiscentos e cinco mil, oitocentos e quinze reais e dois centavos), referente ao tributo, multa de ofício e juros de mora, calculados até 28/11/97.

Enquadrou-se a penalidade, por sua vez, no art. 1º, § único, da Lei Complementar nº 70/91, art. 4º, inciso 1, da Lei 8.218/91, art. 44, inciso 1, da Lei nº 9.430/96 e art. 106, inciso II, alínea "c", da Lei nº 5.172/66.

Em **15/01198**, às fls. 25/43, a autuada apresenta contestação ao lançamento da COFINS, contrapondo que a imunidade tributária prevista no § 3º do artigo 155 da Constituição Federal, em favor das operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais, se estende também à contribuição para financiamento da seguridade social - COFINS.

No item 39 de sua impugnação, assinala que jamais poderia ter tido por base de cálculo da incidência da pretensa COFINS, a totalidade da receita bruta da empresa impugnante, haja vista a empresa comercializar produtos alcoólicos e não alcoólicos, devendo, desde logo, no mínimo, ser identificada a receita relativa a cada tipo diferenciado de comercialização, que a empresa impugnante



Processo : 10825.002039/97-91  
Acórdão : 202-12.505

promoveu ... Nula, portanto, é a imputação realizada em face da ora impugnante, posto que quase a totalidade dos valores lançados são indevidos.

Notícia tratar-se de sociedade que tem por objetivo o lucro derivado de **engarrafamento de bebidas alcoólicas** e não alcoólicas tais como aguardente, conhaque composto, conhaque, vodka, whisky, vermouth, sucos naturais e artificiais e outros. É também finalidade da companhia a compra e venda a granel de álcool etílico e para outros fins, aguardente de cana, aguardente de milho e cereais, destilado alcoólico de qualquer natureza, vinho, vodka, whisky, vermouth, suco concentrado de frutas.

Argumenta que deverá ser isenta da COFINS, por analogia, da mesma forma que foi conferida isenção para as Usinas de Açúcar e Álcool, conforme entendimento do Tribunal Regional da 5ª Região e da Justiça Federal de Maringá e Curitiba, bem como os Tribunais Regionais Federais vem proclamando a isenção para as empresas que exploram a extração do mineral areia (4ª Região, EDAMS 93.04.17667-0-RS, Rel. Juiz Fábio Rosa), do minério de ferro (2ª Região, MAS 94. 02.03636-9-ES, Rel. Juiz Clélio Erthal) e operam com a produção e venda de pelotas de minério de ferro (2ª Região, MAS 94. 01.03637-7-ES, Rel. Juiz Henry Bianor Chalu Barbosa).

Afirma que o Termo de Constatação Fiscal deverá ser julgado **IMPROCEDENTE**, desde que não poderá ser tomada, por base, a totalidade da receita bruta, da empresa impugnante, face a comercialização de álcool, configurando-se totalmente díspare, com a realidade dos fatos e de sua receita, os valores tributáveis consignados naquele auto.

Requer o cancelamento de todas as imposições legais à impugnante.

Entretanto, admitindo-se, só para argumentar, que alguma infração foi cometida, pede a adequação da pena e sua gradação aos parâmetros impostos pela Lei, observando-se o artigo 161, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional, segundo o qual os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.”

Pela Decisão de fls. 58/66, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo manteve integralmente o crédito tributário lançado, assim ementado a decisão, *in verbis*:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10825.002039/97-91  
Acórdão : 202-12.505

**“Ementa:** Incidência. É devida a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social formalizada conforme a legislação vigente. Imunidade. A imunidade de que trata o § 3º do art. 155 da Constituição Federal somente é aplicável em relação aos tributos do Sistema Tributário Nacional (impostos, taxas e contribuição de melhoria), não às contribuições da seguridade social, que têm princípios próprios.

**LANÇAMENTO PROCEDENTE.”**

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. 69/79, no qual tece considerações acerca da imunidade pleiteada, repisando as alegações expendidas na peça impugnatória. Sustenta, ainda, a nulidade da decisão *a quo* em decorrência de violação de mérito proferida pelo Supremo Tribunal Federal e a irregularidade no enquadramento legal do termo de Constatação Fiscal.

É o relatório.



Processo : 10825.002039/97-91

Acórdão : 202-12.505

## VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Cabe, preliminarmente, afastar as preliminares argüidas pela recorrente, eis que a referida ADIN trata da constitucionalidade da Lei Complementar nº 70/91 e a decisão recorrida da imunidade prevista no artigo 155, § 3º da Constituição Federal. O julgador monocrático sustenta, no mesmo sentido que a Suprema Corte, que a exigência da COFINS é constitucional, não havendo qualquer divergência entre as decisões. Além disso, o enquadramento legal em que se baseia a acusação abrange perfeitamente os fatos geradores praticados pela autuada. Os artigos 1º, 2º e 5º da Lei Complementar nº 70/91 definem os contribuintes, a base de cálculo e os prazos de vencimento do tributo.

A interessada não nega a falta de recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, sustenta apenas que não é contribuinte desse tributo. Assim, a questão central posta em debate neste Colegiado circunscreve-se em definir se há incidência de COFINS sobre o faturamento decorrente da comercialização de bebidas alcoólicas ou não alcoólicas 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.



Processo : 10825.002039/97-91  
Acórdão : 202-12.505

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.*
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 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:*
- III. *RE 148.754, Plenário, Rezek, “DJ” de 04.03.94.*



Processo : 10825.002039/97-91  
Acórdão : 202-12.505

*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, 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 atuada que, a meu juízo, pleiteia o reconhecimento de verdadeira imunidade, instituto que se caracteriza por hospedar garantia no seio do Texto Constitucional. (...)*



Processo : 10825.002039/97-91  
Acórdão : 202-12.505

*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. 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*



Processo : 10825.002039/97-91  
Acórdão : 202-12.505

*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 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 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:*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10825.002039/97-91  
Acórdão : 202-12.505

*“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 escolha 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 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*



MINISTÉRIO DA FAZENDA


SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10825.002039/97-91**  
**Acórdão : 202-12.505**

*únicas hipóteses de exclusão da referida incidência, não sendo legítimo o alargamento pela inclusão de outras não contempladas pelo legislador.”*

Com estas considerações, nego provimento ao recurso.

Sala das sessões, em 18 de outubro de 2000

  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA