



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 25 / 11 / 19 99
C	<i>[Assinatura]</i>
C	Rubrica

Processo : 10930.000834/96-20

Acórdão : 202-11.245

Sessão : 08 de junho de 1999

Recurso : 106.157

Recorrente : GEVAL DISTRIBUIDORA DE LUBRIFICANTES LTDA.

Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

INCIDÊNCIA DA COFINS SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS A COMBUSTÍVEIS – A COFINS incide sobre o faturamento das empresas que operam com combustíveis. 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: GEVAL DISTRIBUIDORA DE LUBRIFICANTES LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Maria Teresa Martínez López e Luiz Roberto Domingo.

Sala das Sessões, em 08 de junho de 1999

[Assinatura]
 Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente

[Assinatura]
 Ricardo Leite Rodrigues
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Oswaldo Tancredo de Oliveira, Antonio Carlos Bueno Ribeiro e Tarásio Campelo Borges.

Mal/Fclb-Mas



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000834/96-20
Acórdão : 202-11.245

Recurso : 106.157
Recorrente : GEVAL DISTRIBUIDORA DE LUBRIFICANTES LTDA..

RELATÓRIO

fiscal: A Autoridade Julgadora de Primeira Instância assim relatou a presente ação

“Trata o processo de auto de infração de fls. 10/21 no qual foi apurada falta de recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS nos períodos de 03/94 a 12/95, em que, quanto aos fatos geradores até 12/94, exige-se 26,673,72 UFIR de crédito da COFINS, multa de ofício de 100%, e acréscimos legais pertinentes; a partir de 1995, apurou-se o crédito de R\$ 30.095,82 de COFINS, multa de ofício de 100% e acréscimos legais. A autuação foi fundamentada nos artigos 1º a 5º da Lei Complementar 70, de 30 de dezembro de 1991. Enquadrou-se, por sua vez, a penalidade no art. 86, parágrafo 1º, da Lei 7.450/85 combinado com o artigo 2º da Lei 7.683/88 e no art. 4º, inciso I, da Lei 8.218/91.

Na tempestiva impugnação de fls. 23/33, a interessada informou que o parâmetro utilizado para apuração da base de cálculo da COFINS foram os lançamentos contábeis constantes do Livro de Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS e que a empresa, como consta do termo de verificação e encerramento de ação fiscal, havia recolhido a COFINS no período de 12/94 a 11/95, considerando apenas a receita da venda de filtros e produtos 3M. Para justificar tal procedimento, a interessada argumentou que seu faturamento decorre da venda e exportação de lubrificantes, Graxas, Aditivos, Filtros, Ceras, Estopas e Produtos derivados de Petróleo e, assim, contesta a legitimidade da cobrança da COFINS, que infringiria o disposto no artigo 155 § 3º da constituição Federal que diz: *“À exceção dos impostos de que tratam o inciso I, b, do caput deste artigo e os arts. 153, I e II, e 156, III, nenhum tributo incidirá sobre operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País”*.

Como embasamento de sua argumentação, a interessada citou vários tributaristas renomados do Direito Tributário Brasileiro assim como farta jurisprudência”.

DV



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000834/96-20
Acórdão : 202-11.245

O Juiz Monocrático indeferiu a impugnação, ementando assim sua decisão:

“**COFINS** – Período de apuração 03/94 a 12/95.

IMUNIDADE DE COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS – Não é aplicável o artigo 155, § 3º da Constituição Federal à COFINS.

REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO PARA 75% - Com base no ADN COSIT nº 01/97 e artigo 44 da Lei 9.430/96, reduz-se o percentual de incidência da multa de ofício para 75% sobre as contribuições calculadas aos fatos geradores a partir de junho de 1991.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”.

Inconformada com a decisão singular, a atuada interpôs recurso voluntário dirigido a este Colegiado, reiterando seus argumentos já expendidos na peça recursal.

É o relatório.

PR



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000834/96-20

Acórdão : 202-11.245

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR RICARDO LEITE RODRIGUES

Embora a contribuição fosse a COFINS e não o FINSOCIAL, esta matéria já foi objeto de apreciação pelo Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão nº. 108-03.820), da lavra do ilustre Conselheiro José Antônio Minatel.

A matéria foi muito bem abordada pelo eminente conselheiro acima citado e por concordar com os fundamentos jurídicos ali exarados, tomo a liberdade de transcrever parte do brilhante voto:

“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

RL



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000834/96-20
Acórdão : 202-11.245

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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000834/96-20
Acórdão : 202-11.245

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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10930.000834/96-20
Acórdão : 202-11.245

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.”

Pelo acima exposto, conheço do recurso por tempestivo, para no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 08 de junho de 1999


RICARDO LEITE RODRIGUES