2.º C C | PUBLICADO NO D. O. U. De 30 / 09 / 1999 Rubrica

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10950.001038/96-58
Acórdão : 203-04.977

Sessão : 13 de outubro de 1998
Recurso : 103.176
Recorrente : SABARALCOOL S/A – AÇÚCAR E ÁLCOOL
Recorrida : DRJ em Foz do Iguaçu - PR

NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADES – INCOMPETÊNCIA DO AUTUANTE – Afastada a preliminar de incompetência do autuante, uma vez que o auto de infração foi lavrado por Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, servidor competente para tal feito (artigo 142 do CTN). DESCRIÇÃO DOS FATOS - PRINCÍPIO DA ECONOMIA PROCESSUAL - Deve ser rejeitado o pedido de nulidade do auto de infração fundado na deficiência da descrição dos fatos, quando os elementos contidos no lançamento, em especial os anexos que contêm os cálculos do crédito tributário devido, deixam evidenciada a origem das diferenças apuradas pelo Fisco. A descrição dos fatos, ainda que incompleta, não enseja a decretação da sua nulidade, mesmo que se trate de elementos essenciais, tal como estabelece o art. 10, II, do Decreto n.º 70.235/72, se não há prejuízo para a defesa e o ato cumpriu sua finalidade. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese. O exame da impugnação e do recurso voluntário evidencia a correta percepção do conteúdo e da motivação do lançamento. Aplicação do princípio da economia processual. **PIS** - INCIDÊNCIA SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS A ENERGIA ELÉTRICA - O PIS 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. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: SABARALCOOL S/A – AÇÚCAR E ÁLCOOL.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos: I) em rejeitar as preliminares de incompetência do autuante e de nulidade processual; e II) no mérito, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Mauro Wasilewski (Relator), Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva, Daniel Corrêa Homem de Carvalho e Sebastião Borges Taquary. Designado o Conselheiro Francisco Sérgio Nalini para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 13 de outubro de 1998

Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

Francisco Sérgio Nalini
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Renato Scalco Isquierdo e Elvira Gomes dos Santos.
Eaal/cf

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10950.001038/96-58
Acórdão : 203-04.977

Recurso : 103.176
Recorrente : SABARALCOOL S/A – AÇÚCAR E ÁLCOOL

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento da Contribuição ao PIS, mantido pelo julgador monocrático, que ementou sua decisão da seguinte forma:

" PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS

EMENTA: A incidência da contribuição ao PIS, sobre as receitas com venda de combustíveis não é atingida pela imunidade prevista no parágrafo 3º do artigo 155 da Constituição Federal."

Em seu recurso, a Contribuinte alega, em resumo, o seguinte:

a) que o lançamento é nulo, por não ter o signatário feito constar o número de sua inscrição no CRC;

b) que o lançamento viola o art. 155, § 3°, da CF/88, o qual estabelece que, respeitada exceções, nenhum imposto poderá incidir sobre operações relativas a "..... derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País";

c) transcreveu doutrina de: J. Cretella Jr., Ives Gandra Martins, Luciano Amaro e Sacha Calmon Navarro Coelho; transcreve o voto do Min. Carlos Velloso (RE 148.754-2-RJ – D.J.U. de 04.03.1994, pág. 3.190) no sentido de que as contribuições constituem-se em tributo;

d) transcreve jurisprudência da Vara Federal de Maringá;

e) pede a desconstituição do crédito fiscal;

f) a improcedência da autuação, em face das correções por índices prescritos; e

g) a decretação de nulidade do auto de infração e, na eventual hipótese de não forem acolhidos os pedidos anteriores, a conversão do processo em diligência com vistas à perícia contábil.

Em suas contra-razões de recurso, a Procuradoria da Fazenda Nacional entende não merecer reproche a decisão recorrida. Diz: que a Contribuição do PIS é regrada pela MP nº

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10950.001038/96-58
Acórdão : 203-04.977

1.212/95, arts. 2° e 6°; que está descaracterizada a alegada imunidade; transcreve lição de Sacha Calmon Navarro Coelho; diz que não há imunidade sobre faturamento; que o PIS incide sobre as empresas mencionadas na CF, art. 155, § 3°; e entende a mantença do *decisum*.

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10950.001038/96-58
Acórdão : 203-04.977

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR MAURO WASILEWSKI

A princípio, descabe a Preliminar relativa à incompetência do AFTN de realizar o levantamento fiscal, lembrando que tais procedimentos envolveram, também, aspectos jurídicos que, por sua vez, não competem ao contador.

Portanto, os Agentes do Fisco, investidos no cargo por concurso público e na forma da lei, não têm apenas o direito, mas o dever de realizar os levantamento fiscais e contábeis que se fizerem necessários. Em síntese, não compete nem ao contador nem ao advogado constituir crédito tributário, mas a autoridade administrativa com competência para tal, consoante estabelece o art. 142 do CTN.

Portanto, rejeito esta preliminar.

Rejeito, também, a outra preliminar de nulidade do lançamento, posto que o mesmo identifica perfeitamente a infração fiscal, detalha os cálculos, especifica as datas e valores de cada fato gerador, relaciona individualmente as multas, correção monetária e etc.

Quanto ao mérito, discute-se nestes autos se a imunidade tributária prevista no § 3° do art. 155 da Constituição Federal, relativa a serviços de comunicações, energia elétrica, telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais, abrange a Contribuição ao PIS.

A controvérsia envolve duas questões distintas:

a) a natureza tributária das contribuições sociais; e

b) o alcance da citada imunidade.

Relativamente à questão "a", são corretas as lições dos consagrados tributaristas Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho:

> "*A Constituição de 1988 resgatou boa parte da doutrina nacional e restaurou a certeza quanto à insquestionabilidade do cunho tributário das contribuições (parafiscais ou não).*" (Hipótese de Incidência Tributária, São Paulo, Malheiros, 4ª Edição, 1990, p. 168).

Por sua vez, o eminente Dr. Paulo de Barros Carvalho:

Processo : 10950.001038/96-58
Acórdão : 203-04.977

"A conclusão parece-nos irrefutável: as contribuições sociais são tributos que, como tais, podem assumir a feição de impostos ou de taxas" (Curso de Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 1991, 5ª Edição, p. 36).

O Poder Judiciário, por sua vez, já consolidou a jurisprudência no mesmo sentido da doutrina antes transcrita.

O Ministro CARLOS VELLOSO, ao proferir seu voto, como no RE nº 138.284-CE, em que se examinou a constitucionalidade das contribuições incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas (Lei nº 7.689/88), ressaltou:

"As contribuições parafiscais têm caráter tributário. Sustento que constituem essas contribuições uma espécie própria de tributo ao lado dos impostos e das taxas, na linha, aliás, da lição de Rubens Gomes de Souza.

Quer dizer, as contribuições não são somente as de melhorias. Estas são uma espécie dos gênero contribuição; ou uma subespécie da espécie contribuição."

Sobre a natureza tributária das contribuições, não discrepa o Eg. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL - 4ª Região, como se pode ver em diversas ocasiões em que aquela Corte Federal tratou do tema.

O Juiz RONALDO PONZI, integrante daquele Eg. Tribunal, ao proferir seu voto no MS nº 92.04.3161.4:

"É bem ver, aliás, no que diz com as contribuições sociais, que na verdade, ontologicamente, são as mesmas verdadeiros impostos, com a destinação específica de sua arrecadação para determinados fins, ... omissis...."

O mesmo entendimento é esposado pelo Juiz ARI PARGENDLER (Ainc. no MS nº 91.04.02508-3/RS, in RTRF-4ª, vol. 10, p. 58).

Assim, não tenho dúvidas sobre a natureza tributária das contribuições sociais.

Relativamente à questão "b" (alcance da imunidade), é oportuno, de início, transcrever a inteligente lição de Edgard Neves da Silveira:

"As imunidades e isenções foram criadas estribadas em considerações extrajurídicas, atendendo à orientação do Poder Constituinte em função das idéias vigentes, preservando determinados valores políticos, religiosos,

Processo : 10950.001038/96-58
Acórdão : 203-04.977

educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade brasileira. Dessa forma assegura-se, retirando das mãos do legislador infra-constitucional, a possibilidade de, por meio da exação imposta, atingi-los" (*In* Imunidade e Isenção, Curso de Direito Tributário, Belém, CEJUP, 2. Ed., vol. 1, p. 240).

Segundo a exegese do § 3° do art. 155 da Constituição Nacional, é de clareza meridiana a *mens legis* e a *mes legistoris* no sentido de afastar a incidência de todo e qualquer tributo, que não os expressamente mencionados das operações mencionadas nesse dispositivo, no qual estão inseridas as operações com combustíveis.

Assim, não se trata de ampliar a abrangência da norma imunizante, pois o legislador constituinte foi incisivo ao afastar a incidência de outros tributos.

A existência do tributo deve ser extraída da validade da norma legal que o institui, sendo esta resultante após a consideração das imunidades.

Portanto, não tenho dúvidas que a imunidade em questão abrange os estabelecimentos de combustíveis em relação ao PIS.

Diante do exposto, conheço do recurso e dou-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 13 de outubro de 1998

MAURO WASILEWSKI

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10950.001038/96-58
Acórdão : 203-04.977

VOTO CONSELHEIRO FRANCISCO SÉRGIO NALINI
RELATOR-DESIGNADO

Preliminares no voto do Conselheiro Mauro Wasilewski.

Entendemos que, no mérito, o recurso não pode prosperar.

A incidência das contribuições nas operações com venda de combustíveis já foi objeto de apreciação pelo Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes que, pelo Acórdão número 108-03.820, assim decidiu:

> "COFINS - INCIDÊNCIA SOBRE OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS - A exceção contida no parágrafo 3° 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 vênia, 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 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 n.° 439/96, à consulta formulada pela Secretaria da Receita Federal sobre a extensão administrativa das decisões do Poder Judiciário, onde destaco:

Processo : 10950.001038/96-58
Acórdão : 203-04.977

'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.

Assim, vejo a regra estampada no questionado §3° 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**.

Processo : 10950.001038/96-58
Acórdão : 203-04.977

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 §3° 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:

1°) 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*".

2°) o mandamento contido no §7° 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.

3°) a expressão contida na parte final do §4°, 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. 3° 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:

"*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 n.º 144.971, relator Min. Carlos Velloso, em 13/05/96).*

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10950.001038/96-58
Acórdão : 203-04.977

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 beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei*" (art. 195, §6°) 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 n.° 70/91 - arrolou nos seus artigos 6° e 7° as únicas hipóteses de exclusão da referida incidência, não sendo legítimo o alargamento pela inclusão de outras não contempladas pelo legislador."

Pelos fundamentos antes expostos, voto no sentido de, no mérito, **negar provimento ao recurso voluntário** para manter a exigência consubstanciada no lançamento.

Sala das Sessões, em 13 de outubro de 1998

FRANCISCO SÉRGIO NALINI