



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 17/12/1999
C	
	Rubrica

Processo : 10980.009622/96-86

Acórdão : 202-11.426

Sessão : 17 de agosto de 1999

Recurso : 106.510

Recorrente : ANDRAUS ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.

Recorrida : DRJ em Curitiba – PR

**NORMAS PROCESSUAIS – DEPÓSITO JUDICIAL EFETUADO A MENOR – A disputa somente pode ser suscitada no foro judicial. O lançamento de diferenças somente é cabível quando configurada a hipótese de recolhimento a menor do tributo. Depósito em garantia de juízo não se confunde com pagamento, não possibilita o lançamento por homologação (CTN, art. 150, § 4º) em relação aos valores depositados, nem torna dispensável a constituição do crédito tributário pelo lançamento integral. Nulas são as parcelas do lançamento efetivado pelas diferenças entre os valores efetivamente devidos e os valores dos depósitos em garantia de juízo. COFINS – IMUNIDADE CONSTITUCIONAL – Legítima a incidência da contribuição sobre o faturamento das empresas que operam com energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. Inteligência do art. 155, § 3º, c/c o art. 195, *caput*, ambos da CF/88. Precedentes do STF. Recurso a que se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: ANDRAUS ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **por unanimidade de votos: I) em declarar nulas as parcelas do auto de infração especificadas no voto condutor do acórdão; e II) no mérito, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 17 de agosto de 1999

Marcos Vinicius Neder de Lima

**Presidente**

Tarásio Campelo Borges

**Relator**

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

Eaal/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10980.009622/96-86  
**Acórdão** : 202-11.426

**Recurso** : 106.510  
**Recorrente** : ANDRAUS ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário contra Decisão de Primeira Instância que julgou procedente a exigência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, referente a fatos geradores ocorridos nos meses de abril/92 a dezembro/93, março a maio/94, julho/94 a dezembro/95 e fevereiro a junho/96, no entanto reduziu a multa de ofício de 100% para 75%.

Segundo a Denúncia Fiscal, o lançamento *ex officio* é decorrente da falta de recolhimento ou recolhimento a menor da contribuição. Na apuração do valor devido foram aproveitados, como valor recolhido: pagamentos e depósitos judiciais efetuados a menor.

Tanto os depósitos judiciais efetuados fora do prazo sem os acréscimos de multa de mora, juros de mora e atualização monetária, quanto os pagamentos e depósitos judiciais efetuados no prazo legal, contudo sem atualização monetária, foram submetidos à imputação (fls. 40/43) para a determinação do valor originário da contribuição aproveitada no Demonstrativo de Apuração da COFINS, às fls. 44/52.

Regularmente intimada da exigência fiscal, a Interessada instaurou o contraditório com o arrazoado assim sintetizado na Decisão Recorrida:

“A contribuinte alega que o poder público é unilateral pois quando não cumpre, no caso o DNER, com suas obrigações, nada se pode exigir, enquanto que do contribuinte, nos mesmos casos, pesadas multas são exigidas; que a multa de 100% seria imortal e ilegal pelo fato do impugnante não ter conseguido receber seus créditos nos prazos acordados com o Poder Público.

A Interessada argumenta que seu faturamento decorre de serviços e produtos que se utilizam de asfalto emulsionado, pré-misturados a frio ou tratamento de superfície, ou cimento asfáltico, concreto betuminoso usinado a quente, ambos derivados do 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 [outro] tributo incidirá sobre operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País’.

Alega que, por outro lado, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS teria a mesma característica do ISS com alíquotas



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10980.009622/96-86  
**Acórdão** : 202-11.426

diferentes mas incidiria sobre a mesma base de cálculo, o que seria bitributação e portanto inconstitucional.”

Instruindo a Impugnação, fez acostar aos autos os documentos de fls. 68/133.

Os fundamentos da Decisão Recorrida estão consubstanciados na seguinte ementa:

“**COFINS** – Período de apuração 04/92 a 12/93, 03/94 a 05/94, 07/94 a 12/95, 02/96 a 06/96. O não pagamento por parte do Poder Público não justifica o descumprimento das obrigações tributárias. A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória.

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

**MULTA DE OFÍCIO** – É aplicável a multa em conformidade com a legislação de regência.

**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.”

No Recurso Voluntário de fls. 144/172, a Interessada requer, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração lavrado sem a observância das prescrições legais contidas no artigo 196 do CTN ou por não conter a devida motivação, entendendo não ser possível estabelecer, claramente, de onde e como a fiscalização retirou os números que acompanharam o Auto de Infração.

No mérito, alega que o crédito tributário constituído é ilícido, incerto e desajustado das normas tributárias que regem dita contribuição, sendo imperiosa a sua conformação com referidas regras, caso o Colegiado não decida cancelar o lançamento por inteiro.

Contesta a exigência de juros moratórios calculados com base na SELIC, contrariando o artigo 192, § 3º, da Carta Magna. Diz que a forma de estipulação dos juros de mora [equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna] confere ao administrador o poder de, a seu exclusivo alvedrio, estipular a taxa de juros aplicável em cada mês: é uma outorga indevida de discricionariedade administrativa, vulnerando o princípio da segurança jurídica.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10980.009622/96-86  
**Acórdão** : 202-11.426

Argumenta que conceder ao executivo a possibilidade de estabelecer, a seu exclusivo alvedrio, a taxa de juros moratórios aplicáveis aos débitos tributários, contraria, também, o princípio da indelegabilidade de competência tributária.

Ainda quanto aos juros moratórios, assevera que os juros compensatórios são remuneração pelo capital de natureza convencional e, conseqüentemente, têm a fixação de suas taxas sujeitadas à vontade das partes que, evidentemente, quando o estipulam têm em conta as taxas de captação e de juros pagas pelo sistema financeiro, o prazo do mútuo, o risco do investimento etc.

Por outro lado, argumenta que os juros moratórios, conquanto possam ter sua taxa convencionalizada pelas partes, respeitado o limite imposto pelo art. 1.062, do Código Civil e pelo Decreto nº 22.626/33, têm natureza legal e cumprem a função de ressarcir o dano sofrido pelo credor como conseqüência do atraso culposo do devedor no cumprimento de uma obrigação pecuniária. Os juros moratórios constituem uma presunção legal de que o credor, não tendo recebido, no modo, na forma e no tempo certos, a obrigação devida, sofreu prejuízos materiais.

Diante disso, aponta alteração da natureza jurídica dos juros moratórios e violação da norma contida nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

Como principal questão de mérito, assevera que a ora Recorrente está inequivocamente protegida pelo instituto da imunidade constitucional objetiva traçada no artigo 155, § 3º, da Constituição Federal, segundo a qual, “À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II [imposto de importação, de exportação e ICMS], nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País”. Aduz ser ilegal a pretensão de cobrar tributo sobre operações que contêm derivados de petróleo.

Cumprindo o disposto no art. 1º da Portaria MF nº 260, de 24.10.95, com a nova redação dada pela Portaria MF nº 189, de 11.08.97, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões ao recurso, onde requer a manutenção do lançamento, em conformidade com a decisão recorrida.

É o relatório.



Processo : 10980.009622/96-86  
Acórdão : 202-11.426

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR TARÁSIO CAMPELO BORGES

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Conforme relatado, no presente Recurso Voluntário é discutida a exigência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, lançada em decorrência da constatada falta de recolhimento ou recolhimento a menor da contribuição.

Pagamentos e depósitos judiciais efetuados a menor foram aproveitados, como valor recolhido, na apuração do valor da contribuição devida.

Preliminarmente, quanto à parcela da exigência em que foram subtraídos os depósitos judiciais efetuados, por tratar de igual matéria, adoto e transcrevo, parte das razões de decidir do Acórdão nº 201-69.506, da lavra da ilustre Conselheira Selma Salomão Wolszczak.

“Este Colegiado tem jurisprudência firme e forte no sentido de que, estando a matéria submetida à apreciação do Judiciário, a mesma não pode ser objeto de análise pela via administrativa, de sorte que, se há ou não diferença em relação ao depósito efetuado na via judicial, o foro competente para discutir tal questão é o judicial.

Nesse sentido, dentre outros, os Acórdãos 201-68.671 e 201-68.245, assim ementados, respectivamente:

**‘IOF – A discussão relativa a eventuais diferenças existentes, a menor, em depósitos judiciais, deve ser realizada no próprio foro judicial, mormente por terem tais depósitos condição de procedimento do pedido feito pela Contribuinte em alguns casos. Processo que se anula *ab initio*.’**

**‘IPI – O Auto de Infração não é instrumento adequado para questionar sobre diferenças em depósitos judiciais, em sede de mandado de segurança. À toda evidência tal questionamento há de ser feito no processo judicial próprio. Anula-se, de conseguinte, *ab initio* o procedimento.’**

Como bem assinalou o douto Conselheiro Domingos Alfeu Colenci da Silva Neto, no voto condutor do v. Acórdão 201-68.245, ‘obviamente o Auto de Infração não é instrumento adequado para tal questionamento. À Fazenda compete, se o quiser, suscitar a questão nos autos do processo judicial. O Auto de Infração é



**Processo** : 10980.009622/96-86  
**Acórdão** : 202-11.426

instrumento próprio para o lançamento *ex-officio* do crédito tributário, nunca para prestar-se a ser meio de imputação de insuficiências em depósitos judiciais e de exigência de sua complementação, ou do recolhimento da parcela alegadamente depositada a menor'.

Na verdade, a matéria não comporta hesitação.

O lançamento de diferenças somente tem cabimento quando o contribuinte recolheu a menor o crédito devido, e deve, obrigatoriamente, abranger a totalidade da falta. Se o contribuinte recolhe a menor, mas ajuíza ação, precedida de medida cautelar, e efetua o depósito da diferença em garantia do Juízo, deve o Fisco constituir, imediatamente, o crédito tributário correspondente à falta de pagamento (o lançamento é atividade vinculada e obrigatória: ciente a Fazenda, pela ação judicial, do não recolhimento do tributo, obrigatória a pronta constituição do correspondente crédito, pela providência formal do lançamento que se ultima pela cientificação do sujeito passivo).

O depósito judicial em garantia, à diferença do pagamento, não extingue o crédito tributário, mas apenas suspende sua exigibilidade. Não impede, mas ao contrário obriga à constituição desse crédito, cuja existência, vale dizer, formalização, é aliás pressuposto necessário da suspensão da exigibilidade. Não se pode suspender a exigibilidade de um crédito que não existe.

Ora, o crédito tributário, atividade privativa da autoridade administrativa, é constituído pelo lançamento expresso, na forma estabelecida pelo artigo 142 do CTN, ou pela homologação tácita do pagamento efetuado antecipadamente pelo contribuinte, conforme artigo 150, § 4º, do mesmo CTN (lançamento por homologação tácita). Nem o contribuinte nem o próprio Juízo podem efetuar o lançamento, que é de ser obrigatoriamente constituído pela autoridade fiscal, pelo lançamento, com cientificação do sujeito passivo.

Por outro lado, se há depósito integral do montante que o Fisco julga devido, fica obstada a cobrança, (...) a inscrição na Dívida Ativa da União e, pois, a execução. Isso o que dispõe o artigo 151 do CTN, que suspende a exigibilidade do crédito tributário, pressupondo – repita-se – sua existência, que somente nasce com o lançamento. Portanto, esse dispositivo absolutamente não obsta a formalização deste e conseqüente constituição do crédito tributário cuja exigibilidade fica suspensa pelo depósito integral. Ao contrário, corre prazo de decadência contra a Fazenda e, é curial, prazo decadencial não se interrompe.

Se a garantia é prestada em Juízo, e se há dúvidas acerca da integralidade de sua prestação, é naquele foro que cabe a arguição do fato e sua apuração, através de perícia judicial. Concluindo o Juízo pela insuficiência do depósito, e não sendo ele complementado, cabe à Fazenda a imediata exigência de todo o crédito tributário, visto que somente o depósito integral suspende sua exigibilidade. Não existe a suspensão parcial, relativa à parte depositada. Por isso a absoluta e flagrante impropriedade da ação fiscal no caso ora em julgamento.



Processo : 10980.009622/96-86  
Acórdão : 202-11.426

Aliás, têm sido freqüentes os questionamentos pela Fazenda no foro judicial das diferenças que entende ocorridas em depósitos em garantia. Bem assim, a realização de perícias e eventualmente a efetivação dos depósitos complementares pelos autores. Freqüentes também as manifestações dos Juízes, alertando a Fazenda para a necessidade de constituir o crédito tributário e/ou atentar para o direito de cobrança imediata, e acentuando com razão a possibilidade de caducidade do direito do Fisco.

.....  
Entendo pois que labora em equívoco a Fazenda quando não procede à constituição do crédito tributário objeto de depósito judicial, e observo que, não o fazendo oportunamente, enseja a caracterização da decadência de seu direito ao findar do prazo designado na lei complementar.

Nem se diga que o depósito se converte em renda se ao final o Juízo decide em favor da Fazenda, razão porque somente seria necessário o lançamento do valor das insuficiências no depósito judicial. Com efeito, ao meu ver, se ao tempo de uma hipotética decisão final no Judiciário favorável ao Fisco já houver decaído o direito da Fazenda, não caberá a conversão do depósito em renda da União. Decaído o direito, não há título sob o qual o valor do depósito possa ser convertido em renda da União.

Essa segurança quanto à conversão do depósito em renda somente existe quando o lançamento foi formalizado, e portanto quando não se trata de simples pagamentos regidos pelo artigo 150 do CTN, antes da constituição do crédito tributário correspondente. Neste caso, se o contribuinte não recolhe aos cofres públicos o tributo, mas ao contrário vem questioná-lo em Juízo, não se configura a hipótese tratada no art. 150, e, por conseqüência, não é possível o lançamento por homologação relativamente ao valor questionado em Juízo.

Depósito não se confunde com pagamento, e, ao contrário, espelha a recusa de pagar. Por conseqüência, não é possível o lançamento por homologação tácita do depósito ...

Portanto, somente cabe a conversão em renda se o direito da Fazenda não decaiu no curso da discussão. Daí a importância do lançamento, observado o ordenamento legal que obsta apenas cobrança do crédito assim constituído, sua inscrição em Dívida Ativa e pois a execução.

.....  
Com essas considerações, concluo que o fiscal atuante não é competente para manifestar-se mediante lançamento acerca de supostas insuficiências em depósitos feitos em garantia de Juízo, cabendo-lhe apenas alertar a representação da Fazenda no feito judicial para que questione tais insuficiências naquele foro. ...”



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10980.009622/96-86  
**Acórdão** : 202-11.426

*In casu*, o lançamento *ex officio* divide-se em parcelas de duas naturezas distintas: na primeira, encontram-se as parcelas que foram lançadas pelas diferenças entre os valores efetivamente devidos e os valores dos depósitos em garantia de juízo; na segunda, estão as parcelas lançadas pelo valor integral ou pelas diferenças entre os valores efetivamente devidos e os recolhidos; estas últimas, referentes a períodos de apuração em que não foram efetuados depósitos judiciais.

É importante destacar que as parcelas do lançamento de naturezas distintas, independem uma da outra e a ocorrência de vícios que tornam nulas parcelas de uma destas naturezas não é suficiente para viciar as parcelas remanescentes.

Isto posto, na esteira das razões transcritas, que acompanha a jurisprudência deste Conselho, em preliminar ao mérito, voto pela declaração de nulidade das parcelas do Auto de Infração de fls. 44/62, relativas aos períodos de apuração abril/92 a junho/92, agosto a outubro/92 e abril a novembro/93, onde o lançamento foi efetuado pelas diferenças entre os valores efetivamente devidos e os valores dos depósitos em garantia de juízo.

Ainda em preliminar ao mérito, a ora Recorrente invoca a nulidade do Auto de Infração lavrado sem a observância das prescrições legais contidas no artigo 196 do CTN ou por não conter a devida motivação, entendendo não ser possível estabelecer, claramente, de onde e como a fiscalização retirou os números que acompanharam o Auto de Infração.

Neste particular, entendo irreparável a Decisão Recorrida.

Com efeito. Nem mesmo na suposição de ausentes as prescrições do artigo 196 do CTN, estaria configurado um caso de nulidade do auto de infração, fato que somente se materializaria se presente a hipótese prevista no inciso I do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, ou seja, ato ou termo lavrado por pessoa incompetente; o que não é o caso.

Ademais, os valores da base de cálculo da contribuição, segundo a Descrição dos Fatos de fls. 61, foi extraído dos Demonstrativos elaborados pela contribuinte, às fls. 02/04.

Rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração.

No mérito, quanto às demais parcelas da exigência fiscal, a Recorrente argumenta que a cobrança de juros moratórios superiores a 1% ao mês contraria a determinação contida no artigo 192, § 3º da Constituição Federal.

Neste particular, também entendo que a Decisão Recorrida é irreparável.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo** : 10980.009622/96-86  
**Acórdão** : 202-11.426

Com efeito. O § 3º do artigo 192 da Constituição Federal de 1988, além de ser específico para o sistema financeiro nacional, ainda não foi regulado em lei complementar, nos termos em que determina o seu *caput*.

A 2ª Turma do Egrégio Supremo Tribunal Federal, em 26.09.95, já manifestou-se pela necessidade de regulamentação do citado artigo 192, *verbis*:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO No 189971-9

Origem: Rio Grande do Sul

Relator: Ministro CARLOS VELLOSO

Recte.: Banco Meridional do Brasil S/A

Recdo.: Romildo Vallandro e outro

CONSTITUCIONAL – JUROS REAIS – CF. ART. 192.

I - O Supremo Tribunal Federal, julgando a ADIn nº 4-DF, decidiu que a norma inscrita no parágrafo 3º do art. 192 da Constituição não é de eficácia plena, condicionada a eficácia do citado dispositivo constitucional, parágrafo 3º do art. 192, à edição da Lei Complementar referida no ‘caput’ do artigo 192.

II. - Recurso conhecido e provido.”

Demais disso, conforme o disposto no § 1º do artigo 161 do Código Tributário Nacional, os juros de mora serão calculados à taxa de um por cento ao mês se a lei não dispuser de modo diverso. No caso presente, devem prevalecer as Leis nºs 8.383/91 (art. 54, §§ 1º e 2º), 8.981/95 (art. 84 e § 5º), 9.065/95 (art. 13) e 9.069/95 (art. 38 e § 1º), que dispõem de modo diverso:

**Lei nº 8.383, de 30.12.91:**

“Art. 54 – Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, vencidos até 31 de dezembro de 1991 e não pagos até 2 de janeiro de 1992, serão atualizados monetariamente com base na legislação aplicável e convertidos, nessa data, em quantidade de UFIR diária.

§ 1º Os juros de mora calculados até 2 de janeiro de 1992 serão, também, convertidos em quantidade de UFIR, na mesma data.

§ 2º Sobre a parcela correspondente ao tributo ou contribuição, convertida em quantidade de UFIR, incidirão juros moratórios à razão de um por cento, por mês-calendário ou fração, a partir de fevereiro de 1992, inclusive, além da multa de mora ou de ofício.

§ 3º ...”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.009622/96-86  
Acórdão : 202-11.426

**Lei nº 8.981, de 20.01.95:**

“Art. 84 – Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I – juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

II – ...

§ 1º ...

.....  
§ 5º Em relação aos débitos referidos no art. 5º desta Lei incidirão, a partir de 1º de janeiro de 1995, juros de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração.

**Lei nº 9.065, de 20.06.95:**

“Art. 13 – A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea ‘c’ do parágrafo único do art. 14 da Lei número 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei número 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei número 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea ‘a.2’, da Lei número 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.”

**Lei nº 9.069, de 29.06.95:**

“Art. 38 – Nas situações de que tratam os §§ 3º, 4º e 5º do art. 36 desta Lei, os juros de mora serão equivalentes, a partir de 1º de julho de 1994, ao excedente da variação acumulada da Taxa Referencial – TR em relação à variação da UFIR no mesmo período.

§ 1º Em nenhuma hipótese os juros de mora previstos no ‘caput’ deste artigo poderão ser inferiores à taxa de juros estabelecida no art. 161, parágrafo 1º, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, no art. 59 da Lei nº 8.383, de 1991, e no art. 3º da Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993.

§ 2º ...”

Também entendo não restar razão à ora Recorrente no que respeita à imunidade constitucional contida no 155, § 3º, matéria já conhecida tanto deste Colegiado quanto do



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10980.009622/96-86  
**Acórdão** : 202-11.426

Primeiro Conselho de Contribuintes, cuja jurisprudência dominante, afasta as contribuições sociais, previstas no art. 195, da vedação constitucional ora discutida.

Recentemente, em Sessão de 1º de julho de 1999, o plenário do Egrégio Supremo Tribunal Federal concluiu o julgamento de recursos onde era debatida esta mesma imunidade constitucional perante a cobrança da COFINS, do PIS e do FINSOCIAL incidentes sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais.

Por maioria de votos, vencidos os Ministros Moreira Alves, Marco Aurélio e Sydney Sanches, aquela Corte entendeu que a mencionada imunidade não impede a cobrança de tais contribuições, por força da determinação contida no art. 195, *caput*, da Constituição Federal, que prevê o financiamento da seguridade social por toda a sociedade, de forma direta e indireta, em conformidade com o voto do Ministro-Relator Carlos Velloso no RE (AgRg) 205.355-DF e RREE 227.832-PR, 230.337-RN e 233.807-RN.

O Acórdão atinente ao RE 230.337-RN, divulgado no Informativo STF nº 155, de 04 de agosto de 1999, está assim ementado:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. COFINS. DISTRIBUIDORAS DE DERIVADOS DE PETRÓLEO, MINERADORAS, DISTRIBUIDORAS DE ENERGIA ELÉTRICA e EXECUTORAS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. C.F., 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.”

Por tratar de igual matéria, adoto e transcrevo parte das razões de decidir consubstanciadas no voto condutor do citado Acórdão: x

“.....

No julgamento do RE 144.971-DF, de que fui relator e no qual se discutiu matéria idêntica, decidi a 2ª Turma:

‘EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PIS. IMPOSTO ÚNICO SOBRE MINERAIS. CF/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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.009622/96-86  
Acórdão : 202-11.426

art. 21, IX). Também é legítima a incidência da mencionada contribuição sob a CF/88, art. 155, § 3º.

II. - Inconstitucionalidade dos Decretos-leis n°s 2.445 e 2.449, de 1988: RE 148.754-RJ, Rezek, Plenário, "DJ" de 04.3.94.

III. - R.E. conhecido e provido, em parte.' (RTJ 162/1075).

No julgamento do citado RE 144.971-DF, proferi o seguinte voto:

.....

Examino, agora, a segunda questão: a não incidência do PIS, sob o pálio da CF/88, tendo em vista o disposto no § 3º do art. 155, CF/88.

A sentença, que é da lavra do então Juiz Federal Sacha Calmon Navarro Coelho, dos melhores tributaristas brasileiros, assim afastou a pretensão da impetrante:

'(...)

14) Em quarto lugar, finalmente, em razão dos critérios de validação finalística, há pouco referidos, verifica-se que a contribuição para o PIS não incide sobre operações com energia elétrica, combustíveis e minerais do país mas sobre receita operacional bruta. O que se quer no art. 155, § 3º, da CF, é evitar empréstimos compulsórios sobre as operações que envolvam a circulação dessas peculiares mercadorias: energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, exceto o diesel (intributável) e minerais do país. E, por uma razão que não tem nada a ver com a antiga unicidade dos 'impostos únicos' da CF de 67. Agora, o que se preserva é o princípio da 'pessoalidade' (art. 145, § 1º). Sim, porque impostos restituíveis (empréstimos compulsórios) sobre energia elétrica, minerais e combustíveis líquidos ou gasosos seriam percutíveis, onerando o 'contribuinte de fato' (o que suporta o ônus econômico da tributação). Asserto fácil de provar, porquanto o Estado e o Município não têm competência residual e já tributam tais operações com o ICMS e o IVVC. Por outro lado, quem tem competência residual é a União mas para exercê-la tem que escolher



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.009622/96-86  
Acórdão : 202-11.426

fato gerador e base de cálculo diversos dos já existentes (art. 154, I, da CF). Dizer que o art. 155, § 3º, da CF, barra as contribuições parafiscais, mormente as sociais, seria o mesmo que dizer dispensados da manutenção da seguridade social e das contribuições do art. 149 da Carta, as empresas de mineração, as concessionárias de energia elétrica, a indústria e o comércio de combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, o que seria um **absurdo lógico**, altamente atentatório aos princípios da capacidade contributiva (art. 145, § 1º) e da igualdade tributária (art. 150, II), sem falar no art. 195, *caput*, da CF, que defere a todos o dever de contribuir para a seguridade social.' (fls. 27/28).

Nada seria preciso acrescentar à lúcida fundamentação acima transcrita. Registro, entretanto, que os fundamentos postos na primeira parte deste voto, para o fim de reconhecer a legitimidade constitucional do PIS, sob a Constituição de 1967, no ponto em que examina fatos geradores do PIS e do imposto único, são aplicáveis aqui: o fato gerador do PIS não se identifica com o fato gerador do ICMS, tampouco a hipótese de incidência do PIS se constitui, conforme vimos, em operações relativas a minerais, de forma específica, mas sobre o faturamento, que é abrangente de inúmeras operações.

.....'

## II

O que precisa ser salientado é que o § 3º do art. 155, CF, há de ser interpretado em consonância com princípios constitucionais outros, principalmente com o que está disposto no art. 195, *caput*, da mesma Carta, que estabelece que 'a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei'. Ora, no raciocínio das recorridas, as empresas de mineração, as distribuidoras de derivados de petróleo (postos de gasolina), distribuidoras de eletricidade e que executam serviços de telecomunicações estariam isentas da obrigação de contribuir para a seguridade social, assim com aplicação de *tratos mortais* no princípio isonômico — geral e tributário — que a Constituição consagra: C.F., art. 5º; art. 150, II.

## III

Cumpra registrar, ademais, que a Constituição, quando desejou conceder imunidade no tocante às contribuições sociais, foi expressa: § 7º do art. 195:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.009622/96-86  
Acórdão : 202-11.426

‘São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei’.

Bem por isso, leciona Lúcia Valle Figueiredo, dissertando sobre o tema:

‘Como se verifica no capítulo referente à seguridade social, financiada por toda sociedade, há expressa referência à ‘imunidade’, chamada de ‘isenção’ das entidades beneficentes de assistência social, entidades essas já liberadas de impostos *ex vi* do art. 150, letra b, da Constituição da República.

2. Depois, porque, ‘a seguridade social será financiada por toda a sociedade’. A exceção, enfatize-se, está no próprio Capítulo II, do Título VIII, da Seguridade Social, no § 7º do art. 195, já analisado.

Todas as imunidades, se verificadas uma a uma, guardam pertinência lógica, com as situações ou pessoas nelas abrangidas, quer sejam subjetivas ou objetivas.

Os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, repelem interpretação que conduza ao desrespeito desses vetores básicos. Impende perquirir: por que as produtoras de álcool ficariam imunes às contribuições financiadas por toda a sociedade? Ficariam imunes ao imposto de renda, à contribuição sobre a folha de salários? Parece-nos claro que não.

Assinale-se que as contribuições para seguridade social integram orçamento separado, embora integrem a lei orçamentária (artigo 165, § 5º) da Constituição da República.’ (Lúcia Valle Figueiredo, *Produtores de Alcool - Imunidade da COFINS - Ausência*, em *Revista da AMB*, nº 2, agosto-outubro/97).

Ora, a interpretação puramente literal e isolada do § 3º do art. 153 da Constituição levaria ao absurdo, conforme linhas atrás registramos, de ficarem excepcionadas do princípio inscrito no art. 195, *caput*, da mesma Carta — ‘a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, ...’ — empresas de grande porte, as empresas de mineração, as distribuidoras de derivados de petróleo, as distribuidoras de eletricidade e as que executam serviços de telecomunicações — o que não se coaduna com o sistema da Constituição, e ofensiva, tal modo de interpretar isoladamente o § 3º do art. 153, a princípios constitucionais outros, como o da igualdade (C.F., art. 5º e art. 150, II) e da capacidade contributiva. Não custa reiterar a afirmativa de que a Constituição, quando quis excepcionar o princípio inscrito no art. 195, fê-lo de forma expressa, no § 7º do mesmo art. 195. É oportuna a invocação, novamente, da lição da professora Lúcia Valle Figueiredo:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.009622/96-86  
Acórdão : 202-11.426

‘Não há dúvida que a Constituição referiu-se a tributo, no mencionado § 3º do art. 153, mas, como antes frisado, e, ademais, remarcado em muitos votos proferidos no Tribunal Regional Federal da 3ª Região, muita vez não há técnica do legislador constituinte, como se verifica quando se referiu à isenção ao invés de imunidade subjetiva (hipótese do § 7º do artigo 195).

Assim como, ao se detectar inconstitucionalidade, deve-se trazê-la a lume dentro de seu contexto sistemático, por maioria de razão, deve-se exaurir as possibilidades de interpretação para se entender a norma não destoante do texto constitucional, dado que a presunção *juris tantum*, na verdade, é de constitucionalidade.

Portanto, se capazes somos de detectar inconstitucionalidades verificando-se contradições, técnicas do legislador, também o esforço interpretativo deve ser na mesma linha, sobretudo quando se afigurar ao intérprete como atentatória a princípios constitucionais tão importantes, como os da igualdade e capacidade contributiva.’ (Lúcia Valle Figueiredo, ob. cit.).

#### IV

Esclareça-se, ao fim e ao cabo, que, no citado RE 144.971-DF, por mim relatado, o objeto da discussão era o PIS. Aqui, trata-se da COFINS, que incide, também, sobre o faturamento (Lei Complementar nº 70, de 30.12.91).

Do exposto, conheço do recurso [especial] e dou-lhe provimento.”

Com estas considerações, em preliminar ao mérito, voto pela declaração de nulidade das parcelas do Auto de Infração onde o lançamento foi efetuado pelas diferenças entre os valores efetivamente devidos e os valores dos depósitos em garantia de juízo e, no mérito, quanto às demais parcelas da exigência fiscal, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 17 de agosto de 1999

  
TARÁSIO CAMPELO BORGES