

46

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 23/06/1999
C	ST
	Rubrica



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13557.000044/96-65
Acórdão : 202-10.907

Sessão : 02 de março de 1999
Recurso : 102.297
Recorrente : MINERAÇÃO PEDRA DO NORTE LTDA.
Recorrida : DRJ em Salvador – BA

PIS – 1) EXCLUSÃO DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO. – Não havendo previsão na norma compulsória, para que se beneficie as vendas, a empresa, não registrada como *trading company*, nos termos do Decreto-Lei nº 1.248/72, não há como autorizar a concessão do incentivo. **2) IMUNIDADE CONSTITUCIONAL** – A Contribuição para o PIS, 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: **MINERAÇÃO PEDRA DO NORTE LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Luiz Roberto Domingo. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Ricardo Leite Rodrigues e Oswaldo Tancredo de Oliveira.

Sala das Sessões, em 02 de março de 1999


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Tarásio Campelo Borges, Maria Teresa Martínez López, Antonio Zomer (Suplente) e José de Almeida Coelho (Suplente).

sbp/cf



Processo : 13557.000044/96-65
Acórdão : 202-10.907
Recurso : 102.297
Recorrente : MINERAÇÃO PEDRA DO NORTE LTDA.

RELATÓRIO

Conforme o Auto de Infração de fls.01/04, exige-se da empresa acima identificada o recolhimento da Contribuição para o PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS, em decorrência da falta de lançamento e pagamento dos valores devidos, relativamente aos meses de: janeiro a abril/93; junho a dezembro/93; janeiro a dezembro/94; janeiro a setembro/95; novembro/95; janeiro/96; março a junho/96; e agosto a setembro/96. Enquadramento legal: artigo 3º, alínea “b”, da Lei Complementar nº 07/70, c/c o artigo 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17/73; título 5, capítulo 1, seção 1, alínea “b”, itens I e II, do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF nº 142/82.

Os Demonstrativos de fls.05 a 11 foram elaborados com base em informações apresentadas pela própria contribuinte, referentes ao levantamento da base de cálculo e recolhimento da Contribuição, no período de 01/01/93 a 30/09/96.

Em Impugnação tempestivamente apresentada (fls. 91/93), defende-se a autuada, alegando, em síntese, que:

- a) a empresa exerce atividade de extração de granito, alienando-o para empresa comercial exportadora. Destina-se, pois, à exportação, a mercadoria produzida pela impugnante;
- b) nos termos da Lei nº 9.004/95, que altera o artigo 5º da Lei nº 7.714/88, foram excluídos da receita operacional bruta os valores referentes à receita de exportação. E o parágrafo primeiro dessa lei estende o mesmo tratamento tributário às vendas destinadas à exportação;
- c) assim, para que se obtenha a correta base de cálculo do tributo, deve-se excluir da base de cálculo do PIS as vendas realizadas às empresas “Marcovaldi Ind. e Com. de Granito Ltda.” e “Mármore e Pedras do Brasil Ltda.”;
- d) em se tratando de empresa que realiza operação relativa a minerais, considera-se amparada, pela imunidade constitucional, prevista no artigo 155, § 3º; e



Processo : 13557.000044/96-65
Acórdão : 202-10.907

e) requer o cancelamento do auto de infração e a realização de perícia contábil para elucidação dos fatos alegados.

Com base nos fundamentos expostos às fls. 194/195, o Delegado da Receita Federal de Julgamento em Salvador – BA conclui que a operação efetivada pela autuada não tem contornos de exportação, mas, sim, de venda no mercado interno, estando, portanto, dentro do campo de incidência da Contribuição para o PIS. Deste modo, mantém o lançamento, consubstanciado no auto de infração, em decisão assim ementada:

“PIS (FATURAMENTO). EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO – RECEITAS DE EXPORTAÇÃO DEVEM SER COMPROVADAS. IMUNIDADE CONSTITUCIONAL – OPERAÇÕES RELATIVAS A MINERAIS NÃO CONTEMPLAM PRODUTOS MANUFATURADOS – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL NÃO É TRIBUTO.

As exclusões da base de cálculo devem ser legalmente embasadas e efetivamente comprovadas. As receitas oriundas de exportação de mercadorias nacionais devem estar cobertas por documentação comprobatória hábil.

A imunidade constitucional do art. 155, § 3º, conferida às operações relativas a minerais, não contempla operações com produtos manufaturados e não se aplica às contribuições sociais.

“AÇÃO FISCAL PROCEDENTE”.

Inconformada, a interessada interpôs, em tempo hábil, o Recurso Voluntário de fls. 200/205, reportando-se às alegações expendidas na peça impugnatória. Tece considerações acerca da natureza tributária da Contribuição ao PIS, que, a seu ver, por se tratar de uma prestação pecuniária, compulsória, instituída em lei, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada e que não constitui sanção de ato ilícito, possui todos os elementos conceituais do tributo, conforme determina o artigo 3º do Código Tributário Nacional. Quanto à exclusão da receita de exportação da base de cálculo da Contribuição em causa, aduz, ainda, que, para interpretação do objetivo do legislador (desonerar as exportações), deve-se verificar outras disposições legais, aplicáveis à tributação de operações internas, equiparadas à exportação.

Nestes termos, o Decreto nº 1.030/93, ao dispor sobre a determinação da base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, exclui as receitas decorrentes de exportação de mercadorias, mas não exige que o destinatário seja *trading company*, bastando que seja inscrito na SECEX. Igualmente dispõe o artigo 3º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 87/96, que regulamenta o ICMS. Ainda assim, posiciona-se a Lei Complementar nº 85/96, que deu nova redação ao artigo 7º da Lei Complementar nº 70/91, para



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13557.000044/96-65

Acórdão : 202-10.907

declarar, com efeitos retroativos, a 01/04/92, que são isentas da COFINS as receitas de vendas internas destinadas à exportação.

Conclui a recorrente que a intenção legislativa é a desoneração das operações destinadas à exportação, e o disposto na Lei nº 9.004/95 deve-se estender às demais hipóteses de venda interna destinada à exportação, até porque o conceito de empresa comercial exportadora não está mais ligado à figura dos *tradings company*.

Às fls. 793, manifesta-se a Fazenda Nacional pela manutenção da decisão monocrática, vez que fundamentada à luz da legislação de regência.

É o relatório.



Processo : 13557.000044/96-65

Acórdão : 202-10.907

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Exsurge do relatado que a questão, posta em debate neste Colegiado, circunscreve-se, a meu ver, em definir se há incidência de PIS sobre o faturamento decorrente da extração e comercialização de minerais, encaminhada à empresa, não exclusivamente exportadora, e se essa atividade estaria entre as abrangidas pela imunidade do artigo 155, § 3º, da Constituição Federal.

A Lei nº 9.004/95 permitiu a exclusão das receitas de exportação de mercadorias da base de cálculo do PIS, estendendo tal benefício às vendas para o exterior, efetuadas através de empresa comercial exportadora, de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248/72, conhecidas como *trading companies*.

O art. 2º do Decreto-Lei nº 1.248/72 estatui os requisitos a serem cumpridos, pela comercial exportadora, para fazer *jus* ao tratamento acima indicado:

- 1) registro especial na Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S.A. (CACEX) e na Secretaria da Receita Federal, de acordo com normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda;
- 2) constituição sob a forma de sociedades por ações, devendo ser nominativas com direito a voto; e
- 3) capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

A recorrente não logrou provar que as empresas adquirentes de seus produtos atendiam a tais requisitos da lei; ao revés, restou claro, nos autos, que estas não possuíam registro nos órgãos competentes e não se constituíam na forma de sociedade por ações.

A exegese do referido preceito legal, à luz dos princípios que norteiam as concessões de benefícios fiscais (art. 111 do CTN), há de ser mais estrita, para que não se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes. Neste diapasão, caso não haja previsão na norma compulsória para a determinada situação divergente da regra geral, deve-se interpretar como se o legislador não tivesse tido o intento de autorizar a concessão do benefício nesta hipótese.



Processo : 13557.000044/96-65
Acórdão : 202-10.907

No dizer do mestre Carlos Maximiliano¹:

“... o rigor é maior em se tratando de dispositivo excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva.”

Ademais, os dispositivos legais, indicados pela recorrente como favorecedores de seu entendimento, não se referem ao PIS, mas à COFINS e ao ICMS.

No que respeita à imunidade do artigo 155, § 3º, da Constituição Federal, é remansosa a jurisprudência desta Câmara em julgar procedente a exigência das Contribuições Sociais previstas no art. 195, sobre o faturamento de empresas que exploram a atividade de extração mineral, afastando-as da vedação constitucional do referido artigo. Neste sentido, reporto-me ao voto condutor do Acórdão nº 202.09.718 desta Câmara, cuja matéria tratada é idêntica à 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 Hermeneutica e aplicação do Direito, ed. Forense, 16ª ed., pág. 333



Processo : 13557.000044/96-65
Acórdão : 202-10.907

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 traslado. 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. 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-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13557.000044/96-65
Acórdão : 202-10.907

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



Processo : 13557.000044/96-65
Acórdão : 202-10.907

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. Dai 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



Processo : 13557.000044/96-65
Acórdão : 202-10.907

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 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 desmoralizar 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.



Processo : 13557.000044/96-65
Acórdão : 202-10.907

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 ATILA DE SOUZA LEÃO ANDRADE JÚNIOR, na sua obra “A Interpretação do Direito Tributário Segundo os Tribunais” (pág. 126 - Ed. Fiuza - 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13557.000044/96-65
Acórdão : 202-10.907


...”, 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, § 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.”

Isto posto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 02 de março de 1999


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA