



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

2.ª	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 20 / 04 / 1998
C	<i>Stoluto</i>
	Rubrica

Processo : 13822.000025/96-42

Acórdão : 202-09.401

Sessão : 26 de agosto de 1997

Recurso : 100.930

Recorrente : COMPANHIA AÇUCAREIRA DE PENÁPOLIS

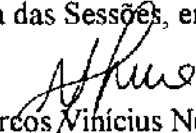
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

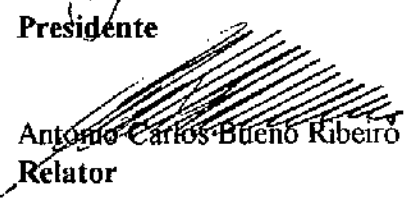
FINSOCIAL/FATURAMENTO - I) **IMUNIDADE**: aquela prevista no art. 155, § 3º, da CF/88 restringe-se às operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País e não sobre os resultados (**Faturamento**) da empresa com as referidas operações; II) **ENCARGO DA TRD**: não é de ser exigido no período que medeou de 04.02 a 29.07.91; III) **RETROATIVIDADE BENIGNA**: a multa de ofício, prevista no art. 4º, inciso I, da Medida Provisória nº 297/91, combinado com o art. 37 da Lei nº 8.218/91, e no art. 4º, inciso I, da Medida Provisória nº 298/91, convertida na Lei nº 8.218/9, foi reduzida para 75% com a superveniência da Lei nº 9.430/96, art. 44, inciso I, por força do disposto no art. 106, inciso II, alínea c, do CTN. **Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **COMPANHIA AÇUCAREIRA DE PENÁPOLIS.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência os encargos da TRD no período de 04.02 a 29.07.91, bem como reduzir a multa de ofício para 75%.** Ausente o Conselheiro José de Almeida Coelho.

Sala das Sessões, em 26 de agosto de 1997


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Antonio Carlos Bueno Ribeiro
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Tarasio Campelo Borges, Oswaldo Tancredo de Oliveira, Fernando Augusto Phebo Jr. (Suplente), Antonio Sinhite Myasava e José Cabral Garofano.

cgf/



Processo : 13822.000025/96-42
Acórdão : 202-09.401

Recurso : 100.930
Recorrente : COMPANHIA AÇUCAREIRA DE PENÁPOLIS

RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 14/23:

"COMPANHIA AÇUCAREIRA DE PENAPOLIS, com sede na cidade de Alto Alegre / SP., à Av. Dr. Acir Alves Leite, 948, cadastrada no C.G.C. do Ministério da Fazenda sob nº 61.081.840/0001-10, apresentou impugnação ao auto de infração relativa à Contribuição para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL).

Em levantamento fiscal efetuado junto à autuada, verificou-se que a mesma deixou de recolher a referida contribuição, nos meses de junho de 1991 a março de 1992, conforme demonstrativo de fls. 02.

Por esta razão foi lavrado o Auto de Inflação de fls. 01, para exigência dos valores devidos à Fazenda Nacional, em montante equivalente a 130.551,09 UFIR, a título de contribuição, acrescido dos juros de mora de 133571,13 UFIR e da multa proporcional de 129.382,43 UFIR, totalizando um crédito tributário de 393.504,65 UFIR.

Foram dados como infringidos o artigo 1º, parágrafo 1º, do Decreta-lei nº 1.940/82, artigos 16, 80 e 83 do Regulamento do Finsocial, aprovado pelo Decreto nº 92.698/86 e artigo 28 da Lei nº 7.738/89.

Inconformada, a empresa impugnou, tempestivamente, o auto de Infração lavrado, alegando que a base de cálculo utilizada para apurar o valor da contribuição devida está incorreta, pois nela foi incluído o valor das vendas de álcool para fins carburantes, produto sujeito apenas ao ICMS, conforme artigo 155, parágrafo 3º da Constituição Federal.

Apresentou um demonstrativo das receitas com aquele produto, protestando pela sua exclusão da base de cálculo da contribuição.



Processo : 13822.000025/96-42
Acórdão : 202-09.401

Afirmou que, por ter recolhido a contribuição em valores superiores aos devidos, não existe qualquer valor a recolher, mas que é credora da União e que oportunamente ingressará com ação de repetição do indébito.

Finalmente requereu o cancelamento do Auto de Infração, anexando ao processo apenas a procuração de fls.12.”

A Autoridade Singular julgou procedente a exigência do crédito tributário em foco, mediante a dita decisão, assim ementada:

“ASSUNTO FINSOCIAL

IMUNIDADE - Os dispositivos constitucionais sobre imunidade devem ser compreendidos dentro dos limites de sua interpretação literal.”

Tempestivamente, a Recorrente interpôs o Recurso de fls. 28/30, onde repisa os argumentos de sua impugnação.

Às fls. 32/35, em observância ao disposto no art. 1º da Portaria MF nº 260/95, o Procurador da Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões, manifestando, em síntese, pela manutenção integral da decisão recorrida.

É o relatório.



Processo : 13822.000025/96-42
Acórdão : 202-09.401

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

Conforme relatado, a Recorrente contesta o lançamento de ofício sobre o recolhimento a menor da Contribuição para o FINSOCIAL em foco, invocando o amparo da imunidade prevista no art. 155, § 3º, da CF/88, o que implicaria na exclusão da base de cálculo da contribuição das vendas de álcool carburante realizadas.

Por estar de inteiro acordo com a muito bem fundamentada e ilustrada fundamentação da decisão recorrida no sentido do alcance restrito da aludida imunidade às **operações** relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País e não sobre os **resultados (Faturamento)** da empresa com as referidas operações, aqui as adoto e transcrevo:

“Basicamente, a impugnante afirma ter o direito líquido e certo de não sujeitar-se à exigência da contribuição para o Finsocial, sobre as receitas da venda de álcool carburante, por encontrar-se sob o agasalho de imunidade tributária.

Em que pese todo o esforço desenvolvido na peça impugnatória, não podem prosperar as alegações da autuada, em razão de sua leitura equivocada do Texto Constitucional, que não dá o suporte pretendido à sua tese.

A apregoada imunidade que a impetrante pretende lhe seja estendida, encontra-se vazada no texto constitucional, nos seguintes termos:

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

.....

Inciso II - Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

.....

Parágrafo 3º - À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o artigo 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre



Processo : 13822.000025/96-42
Acórdão : 202-09.401

operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais no País.

.....

Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre:

Inciso I - importação de produtos estrangeiros;

Inciso II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados.

Tal limitação, caracterizada juridicamente como imunidade tributária, é amplamente debatida pela doutrina, apregoando os argutos conhecedores o seu caráter político.

No parecer do eminente justributarista pátrio Coêlho (1992:336), assim se define esta figura:

A doutrina, em peso, posicionou a imunidade no capítulo da competência; Pontes de Miranda, preleciona: "A regra jurídica de imunidade é regra jurídica no plano da competência dos poderes públicos - obsta à atividade legislativa impositiva, retira ao corpo que cria impostos qualquer competência para pôr na espécie". (Pontes de Miranda, Questões Forenses, t. 3, p.364; idem, Comentários à Constituição de 1946, Max Limonad 1953, vol. 1, p. 156)

Bernardo Ribeiro de Moraes secunda-o: "Cabe à Carta Magna estabelecer a competência dos poderes tributantes. Da mesma forma, cabe-lhe limitá-la, podendo, na entrega do poder impositivo, reduzir a competência tributária pela exclusão de certas pessoas, atos ou coisas, colocados fora da tributação" (Bernardo Ribeiro de Moraes, Doutrina e prática de imposto de indústrias e profissões, Max Limonad 1964, p.114)

Aliomar Baleeiro, insigne e saudoso mestre, não discrepa: "As limitações ao poder de tributar funcionam por meio de imunidades fiscais, isto é, disposições da lei maior que vedam ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos, enfim situações que define". (Aliomar Baleeiro, Uma introdução à Ciência das finanças, cit.,p.262)

Ataliba (Geraldo Ataliba, Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1964, p.213) aduz que "imune é



Processo : 13822.000025/96-42
Acórdão : 202-09.401

ontologicamente constitucional" e que só "a soberana Assembléia Constituinte pode estabelecer limitações e condições do exercício do poder tributário".

Ulhoa Canto (Gilberto Ulhoa Canto, Temas de Direito Tributário, Rio de Janeiro, Ed. Alba, 1964, vol. 3, p. 190) reforça-o com dizer que: "imunidade é a impossibilidade de incidência que decorre de uma proibição imanente, porque constitucional ... portanto, é tipicamente uma limitação à competência tributária que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sofrem por força da Carta Magna, porque os setores a eles reservados na partilha de competência impositiva já lhes são confiados com exclusão desses fatos, atos ou pessoas".

Cabe à Carta Magna estabelecer a competência tributária das pessoas políticas, definindo-lhe o alcance e limite. Nos países que adotam constituições rígidas como o Brasil, a imunidade, limitação ao poder de tributar, delimita o campo tributável posta à disposição de ente tributante.

A imunidade é congênita à Constituição, sua sede é inelutavelmente constitucional.

Costuma-se dizer que a imunidade é um *prius* em relação ao exercício da competência tributária, e, a isenção, um *posterius*.

(COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário. 4. ed. revista e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 1992, pp.423)

Uma vez estudado o conceito de imunidade, a partir dos diversos autores trazidos por Sacha Calmon Navarro Coelho, cumpre interpretar o seu alcance.

Rui Barbosa Nogueira nos ensina que:

a aplicação da lei nem sempre está isenta de dúvidas e daí a necessidade de sua interpretação para conhecer o seu verdadeiro significado, o seu âmbito de aplicação, isto é, o seu alcance. O texto da lei não é mais que um conjunto de palavras servindo à manifestação de um conteúdo de vontade; por isso é preciso através delas atingir-se a intenção da lei, a *mens legis*.

(NOGUEIRA, Rui Barbosa, Direito Financeiro: Curso de Direito Tributário, 3. ed., José Bushatsky Editor, 1971)



Processo : 13822.000025/96-42
Acórdão : 202-09.401

Cumpre ressaltar, então, que a benesse concedida pelo Texto Maior, por ser regra limitativa de tributação, não deve ser interpretada de forma ampla, conforme intenta a impugnante, sob pena de desviar-se do objetivo constitucionalmente proposto. Assim entendem os doutrinadores mais renomados, como CARVALHO (1991:115), ad litteram:

Dizer que as imunidades são sempre amplas e indivisíveis, que não suportam fracionamentos, protegendo de maneira absoluta as pessoas, bens ou situações que relatam, é discorrer sem compromisso; é descrever sem cuidado; sem o desvelo necessário à construção científica. Certamente por afirmações semelhantes é que Alfredo Augusto Becker tanto insiste no chamado sistema dos fundamentos óbvios, tal a frequência com que pontificam no fraseado jurídico-tributário proposições gratuitas, vazias de conteúdo, de significação precária, mas com garbosa e imponente aparência de sabedoria.

(CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário: nos termos da Constituição Federal de 1988. 5. ed. atualizada de acordo com a Constituição Federal de 1988, São Paulo: Saraiva, 1991)

A intenção do legislador, expressa no parágrafo 3º do artigo 155 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/93, não foi estabelecer, como pretende a impugnante, uma imunidade em relação a todos os demais tributos incidentes sobre as suas atividades.

A não incidência objetiva prevista naquele parágrafo deve ser entendida dentro dos limites que a sua interpretação literal estabelece.

Ou seja, o legislador não teve a intenção de excluir do campo de incidência todos os demais tributos, mas apenas e tão somente tributos que tivessem como fato gerador as **operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país.**

Quanto ao vocábulo "operação" define DE PLÁCIDO E SILVA (1973:1905) que:

derivado do latim operatio, de operare (obrar, fazer, trabalhar), possui o sentido geral de obra ou de execução. É, assim, o efeito, o resultado, a consequência de tudo o que se fez.



Processo : 13822.000025/96-42
Acórdão : 202-09.401

E, daí, ser também aplicado no sentido de promoção, feitura, realização, ocorrência.

(DE PLÁCIDO E SILVA. Vocabulário jurídico. Rio de Janeiro - São Paulo: Forense, 1973 v. 3. pp. 1265)

Não é outro o sentido do vocábulo "operações" no dispositivo constitucional. Tanto é assim, que o art. 155, parágrafo 3º, CF, alterado pela EC nº 3/93, permite apenas e tão somente a incidência sobre as operações que menciona dos chamados tributos "indiretos" (ICMS, II e IE), arcados pelo consumidor final (contribuinte "de fato") e não pela pessoa jurídica (que é o caso da contribuição para o Finsocial).

Conforme salienta a própria Constituição da República, em seu artigo 195, inciso I, a base de cálculo das contribuições para a seguridade social será a folha de salários, o **faturamento** ou o lucro das empresas. E é justamente o faturamento o caso da impetrante.

A base de cálculo da contribuição *in examine* encontra-se descrita no texto legal que instituiu o Finsocial, Decreto-lei nº 1.940/92, artigo 1º, *in verbis*:

Art. 1º - As pessoas jurídicas obrigadas à contribuição em decorrência da venda de mercadorias ou de mercadorias e serviços, calcularão o seu valor com base na receita bruta, assim considerada o faturamento deduzido do Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto Único sobre Minerais no País, observadas as exclusões autorizadas no art. 32 deste Regulamento.

É de clareza solar que o faturamento, como fato imponível da contribuição para o Finsocial é um *posterius* com relação à operação propriamente dita de fornecimento de mercadoria ou de prestação de serviços. Aliás, não é este o alvo do Finsocial. A contribuição incide sobre a contraprestação da mercadoria fornecida ou do serviço colocado à disposição, ou seja, o valor faturado contra o consumidor/usuário, que pode ser diferente do valor do fornecimento da mercadoria ou da prestação do serviço. Grosso modo, pode-se dizer que se trata de dois momentos distintos na relação entre o fornecedor/prestador de serviços e o consumidor/usuário de mercadorias/serviços, normalmente existindo entre eles um lapso de tempo. O alcance do dispositivo constitucional limita-se ao primeiro destes momentos, qual seja, o da entrega/prestação das mercadorias/serviços. Ressalte-se, que **sobre este não incide o Finsocial**, não havendo ônus seja para o consumidor/usuário, seja para o fornecedor/prestador



Processo : 13822.000025/96-42
Acórdão : 202-09.401

da mercadoria/serviço, como ocorreria no caso do ICMS, ressalvado no art. 155, parágrafo 3º da CF.

Ademais, esquece-se a impugnante que a **imunidade** aqui discutida é meramente **objetiva**, ou seja incidente sobre as operações com mercadorias/serviços em si, e não sobre os resultados da empresa com as referidas operações. Difere da **subjativa**, que é pleiteada na impugnação. É o que reforça mais uma vez o professor mineiro COELHO (1992:407) ao escrever:

A imunidade preventiva é objetiva e não interfere com os lucros dos postos nem com o faturamento das empresas nem com as taxas e contribuições parafiscais a que estejam sujeitos os agentes econômicos que lidam com tais mercadorias ...

(idem)

Se frutificasse tal hipótese, não estaria igualmente sujeita ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica com relação aos lucros auferidos de suas atividades, bem como à Contribuição Social sobre o lucro e ao PIS.

Reforçando os argumentos já aqui expendidos, oportuna se faz a menção do disposto na parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição Federal:

Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

.....

Parágrafo 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei.

Por outro lado, o artigo anterior, enumera os objetivos básicos visados pela seguridade social que, na verdade, nada mais são do que os princípios que devem nortear a atuação do Poder Público:



Processo : 13822.000025/96-42
Acórdão : 202-09.401

Art. 194 - A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinados a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Parágrafo único - Compete ao Poder Público, nos termos lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

I - universalidade da cobertura e do atendimento:

...

V - equidade na forma de participação e custeio:

...

Terá que ser, portanto, a partir destas premissas, que se deve efetuar a interpretação da norma matriz da incidência tributária.

Necessário é, assim, a realização de uma interpretação sistêmica que, avaliando o conjunto normativo relativo à matéria, estabeleça o alcance de cada regra jurídico contributiva vigente.

Neste sentido não é preciso muito esforço para discernir, a partir dos princípios retro-citados, que um dos valores consagrados pelo texto básico é justamente o princípio da universalidade, tanto da cobertura, como do atendimento, que requer, taxativa e expressamente, **que todos colaborem no custeio da seguridade social.**

Predomina, pois, a concepção de solidariedade social que visa atribuir a toda a sociedade, o encargo de arcar com a seguridade social.

Paralelamente, coloca-se o princípio da equidade na forma de participação de molde a assegurar aos contribuintes seja o custeio arcado de uma maneira equilibrada, atentando-se a situação particular de cada um.

Na verdade, bem dissecada tal equidade, verifica-se que ela nada mais é do que um instrumento a ser utilizado com o escopo de possibilitar a aplicação isonômica da lei verificando, assim, a peculiar situação estrutural de cada um sem descuidar, por outro lado, da capacidade contributiva revelada pelo ente social.



Processo : 13822.000025/96-42
Acórdão : 202-09.401

Diante, pois, desta preocupação constitucional em assegurar a equidade contributiva, determinando que à "toda a sociedade" caberá o financiamento da seguridade social, lícito não é concluir pela suficiência da interpretação literal da Constituição.

Brilhante, o ensinamento de PALLO BONAVIDES a respeito:

Nenhuma norma ou instituto de Direito Constitucional poderá ser compreendido em si, fora da conexidade que guarda com o sentido de conjunto e universalidade expresso pela Constituição. De modo que cada norma constitucional, ao aplicar-se, significa um momento no processo da totalidade funcional, característica da integração peculiar a todo ordenamento constitucional.

(Curso de Direito Constitucional, ed. Malheiros, p. 437/438)

Torna-se assim, pelo exposto, absolutamente impossível efetivar interpretação tão restritiva ao mandamento constitucional que impeça a cobrança das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, em razão de uma interpretação desavisada do disposto no parágrafo 3º do artigo 155 da Carta Magna, infringindo-se, assim, princípios básicos como o da igualdade, o da capacidade contributiva e o da universalidade de participação para o custeio da seguridade social.

Da análise global e sistêmica da Carta Suprema, afinal, não se pode ignorar referidos postulados que, não apenas se inserem nos artigos 5º "caput" e inciso I, 145, parágrafo 1º e 150, inciso II, como, também nos artigos 194, parágrafo único, incisos I e V e 195 "caput", inciso I e parágrafo 7º, ambos retrotranscritos. É cabal sua existência, não apenas como diretriz às normas jurídico-tributárias e contributivas mas como autênticos princípios balizadores da ordem constitucional total.

Além disso, interessante lição a relembrar, a este respeito, é a emanada do ilustre Celso Antonio Bandeira de Mello, quando afirma:

as discriminações são recebidas como compatíveis com a cláusula igualitária, apenas e tão somente quando existe um vínculo de correlação lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida, por residente no objeto, e a desigualdade de tratamento em função dela conferida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13822.000025/96-42
Acórdão : 202-09.401

(citado por Wolgran Junqueira Ferreira, *in* *Princípios da Administração Pública*, 1996, pag.78)

Evidencia-se, pois, a contrário senso, que incabível será a manutenção de um tratamento discriminatório, favorável a uma determinada categoria de contribuinte, caso não ocorra o aventado vínculo de correlação.

E, no caso, que correlação lógica poderia justificar, sob o prisma dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, em especial, que empresas dedicadas à produção e comercialização de combustíveis, fossem desoneradas deste gravame parafiscal?

É evidente que não via razão plausível para tal e, portanto, aplicando-se a lição do mestre, é incabível a não incidência propugnada pelo impetrante.

Por derradeiro, resta clara a conclusão de que a única hipótese de limitação ao poder de tributar imposta ao legislador, no que diz respeito a instituição de contribuições para custeio da seguridade social, é aquela regradada no transcrito parágrafo 7º do artigo 195 da Carta Magna. Trata-se de regra imunitória destinada especificamente às contribuições que custeiam a seguridade social e nela não se enquadra a impugnante.

Concluindo, é possível afirmar-se com inequívoca certeza, que o texto constitucional em questão não exclui do campo de incidência os rendimentos obtidos pela autuada em suas atividades empresariais, inclusive na comercialização de álcool carburante.

O lançamento da Contribuição para o Fundo de Investimento Social - Finsocial, ora contestado, está em estrita observância com a legislação que rege a matéria.

Considerando que o auto de infração decorreu da falta de recolhimento da contribuição e tendo o contribuinte se restringido apenas às questões de direito, não se referindo a quaisquer divergências quanto à matéria de fato, há de se manter o lançamento de fls. 01."

A respeito do encargo da TRD, consoante o já decidido em vários arestos deste Conselho, a exemplo do Acórdão n.º 201-68.884, é de ser afastado no período que medeou de 04.02 a 29.07.91.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13822.000025/96-42
Acórdão : 202-09.401

Por fim, tendo em vista a superveniência da Lei nº 9.430/96, art. 44, inciso I, a multa de ofício, prevista no art. 4º, inciso I, da Medida Provisória nº 297/91, combinado com o art. 37 da Lei nº 8.218/91, e no art. 4º, inciso I, da Medida Provisória nº 298/91, convertida na Lei nº 8.218/91, foi reduzida para 75%, a qual deve ser aplicada ao caso vertente por força do disposto no art. 106, inciso II, alínea c, do CTN.

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para excluir a aplicação do encargo da TRD no período acima assinalado e reconhecer como sendo de 75% a multa de ofício a ser aplicada às diferenças de pagamento da Contribuição para o FINSOCIAL apuradas neste processo.

Sala das Sessões, em 26 de agosto de 1997



ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO