

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

PROCESSO Nº. : 13823/000.040/91-30  
RECURSO Nº. : 83.204  
MATÉRIA : FINSOCIAL/FATURAMENTO - MESES 09/89 a 07/1991  
RECORRENTE : DESTILARIA GENERALCO S/A.  
RECORRIDA : DRF EM ARAÇATUBA-SP  
SESSÃO DE : 03 DE DEZEMBRO DE 1996  
ACÓRDÃO Nº. : 108-03.821

**FINSOCIAL FATURAMENTO - ALÍQUOTA** - A falta de recolhimento da contribuição autoriza a sua cobrança através de auto de infração, com exclusão da parcela excedente à alíquota de 0,5%, conforme orientação emanada do STF e cancelamento determinado por ato do Poder Executivo (MP no. 1490-15/96, art. 18 - III).

**FINSOCIAL - INCIDÊNCIA SOBRE OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS** - A exceção contida no parágrafo o 3o. 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 parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DESTILARIA GENERALCO S/A.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência a importância que exceder a aplicação da alíquota de 0,5% definida no DL no. 1.940/82, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior que votou pelo provimento integral do recurso.





MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE



JOSÉ ANTONIO MINATEL  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 FEV 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: PAULO IRVIN DE CARVALHO VIANNA, OSCAR LAFAIETE DE ALBUQUERQUE LIMA, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO.

Ministério da Fazenda  
Primeiro Conselho de Contribuintes  
Oitava Câmara

Recurso nº 83.204

Processo nº 13823.000040/91-30 FINSOCIAL FATURAMº: 09/89 A 07/91  
Recorrente: DESTILARIA GENERALCO S.A.  
Recorrida : DRF EM ARAÇATUBA (SP)

Acórdão nº 108-03.821

## RELATÓRIO

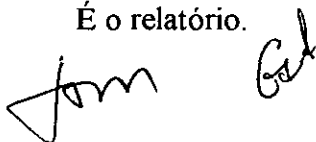
Contra a Recorrente foi lavrado o auto de infração de fls. 02/07, para exigência da contribuição destinada ao FINSOCIAL, por ter constatado a fiscalização que a empresa não estava recolhendo a contribuição incidente sobre o faturamento, na forma exigida pelo Decreto-lei nº 1.940/82 e alterações supervenientes, desde a competência de setembro/89 até julho de 1.991, mês anterior ao auto de infração.

Não concordando com o lançamento, apresentou a autuada impugnação que foi protocolizada em 19/09/91, onde alegou que a base de cálculo da contribuição só poderia ser fixada em lei complementar, além de entender estar amparada por regra de imunidade prevista no art. 155, § 3º, da Constituição Federal, que veda a instituição do Finsocial sobre combustíveis líquidos e gasosos, por ser seu faturamento proveniente da venda álcool carburante.

A autoridade de primeira instância decidiu não conhecer do mérito do litígio, sob o argumento de não ser competência da esfera administrativa pronunciar-se sobre alegação de inconstitucionalidade de lei, conforme se vê da decisão acostada às fls. 19/20.

Cientificada da decisão em 18.12.91 (AR de fls. 23), interpôs a autuada recurso voluntário que foi protocolizado em 08.01.92, em cujo arrazoadado de fls. 24/32 repete os mesmos argumentos aduzidos na peça impugnatória, pleiteando o cancelamento da exigência por entender não aplicável ao produto da Recorrente.

É o relatório.



Recurso nº 83.204

Processo nº 13823.000040/91-30 FINSOCIAL FATURAM/º: 09/89 A 07/91  
Recorrente: DESTILARIA GENERALCO S.A.  
Recorrida : DRF EM ARAÇATUBA (SP)

Acórdão nº 108-03.821

V O T O

Conselheiro JOSÉ ANTONIO MINATEL - relator:

Recurso tempestivo e dotado dos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

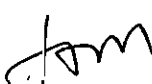
O mérito da exigência cinge-se, exclusivamente à matéria de direito, sendo que a principal delas já está pacificada pela decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 150764-1-Pernambuco, repeliu as majorações de alíquotas do Finsocial excedentes de 0,5%, efetivadas após a Constituição de 1.988.

Impende destacar que é pacífica a jurisprudência deste colegiado, no sentido de rejeitar as arguições acerca da inconstitucionalidade das leis, por extrapolar a esfera da competência administrativa. No entanto, tenho para mim que a administração pública não pode marchar em direção oposta às grandes decisões nacionais, especialmente aquelas produzidas pelo Supremo Tribunal Federal, no seu extremo papel de guardião da Constituição. Não está este colegiado arvorando-se de poderes extremos para apreciar, em caráter originário, a constitucionalidade das leis, nem está se imiscuindo em competência reservada, exclusivamente, ao STF.

Pelo contrário, ao examinar o pleito da recorrente, que postula a inaplicabilidade da norma já declarada inconstitucional pelo STF, está este colegiado, simplesmente, declarando e aplicando o que a mais alta Corte já decidiu, com grau de definitividade, poupando ações repetitivas perante o Poder Judiciário.

A própria administração federal, através da Consultoria Geral da República, tem reafirmado ao longo dos tempos o posicionamento de que a orientação administrativa não há de estar em conflito com a jurisprudência dos Tribunais, em questão de direito. Tome-se de exemplo, a lição do Consultor-Geral da República, LEOPOLDO CESAR DE MIRANDA LIMA FILHO, no Parecer C-15, de 13.12.60, que já advertia não devesse prosseguir o Poder Executivo *"a vogar contra a torrente de decisões judiciais"*, asseverando:

*"Se, entanto, através de sucessivos julgamentos, uniformes, sem variação de fundo, tomados à unanimidade ou por significativa maioria, expressam os Tribunais a firmeza de seu entendimento relativamente a determinado ponto de direito, recomendável*



*será não renita a Administração, em hipóteses iguais, em manter a sua posição, adversando a jurisprudência solidamente firmada.*

*Teimar a Administração em aberta oposição à norma jurisprudencial firmemente estabelecida, consciente de que seus atos sofrerão reforma, no ponto, por parte do Poder Judiciário, não lhe renderá mérito, mas desprestígio, por sem dúvida. Fazê-lo será alimentar ou crescer litígios, inutilmente, roubando-se à Justiça, tempo utilizável nas tarefas ingentes que lhe cabem como instrumento da realização do interesse coletivo”.*

Nessa diretriz foi a resposta da Procuradoria -Geral da Fazenda Nacional, através do Parecer PGFN/CRF nº 439/96, à consulta formulada pela Secretaria da Receita Federal sobre a extensão administrativa das decisões do Poder Judiciário, de 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.”*

De outra parte, inspirado na economia processual e procurando simplificar litígios já definidos pelo Poder Judiciário, poupando-o de decisões repetitivas, o Poder Executivo tomou a iniciativa de editar Medida Provisória que vem sendo mensalmente reeditada (veja-se a M.P. nº 1.490-15, publicada no D.O.U. de 01 de novembro de 1.996), para a finalidade de cancelar os créditos excedentes à alíquota de 0,5%, conforme se vê do seu art. 18 a seguir transcrito:

*“Art. 18 - Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:*

*...  
III - à contribuição ao Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, exigida das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, com fundamento no art. 9º da Lei 7.689, de 1988, na alíquota superior a 0,5% (meio por cento), conforme Leis nºs 7.787, de 30 de junho de 1.989, 7.894, de 24 de novembro de 1989, e 8 147, de 28 de novembro de 1990, acrescida do adicional de 0,1% (um décimo por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do art. 22 do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1.987;”*



Assim, embora não pleiteado pela parte, se entendida como devida a contribuição do Finsocial, tem a Recorrente o direito de vê-la calculada pelo percentual máximo de 0,5% (meio por cento) no período objeto do lançamento.

Resta para análise a objeção quanto à incidência da contribuição sobre operações com combustíveis, por ter indicado a recorrente ser comerciante de álcool carburante, entendendo que essas operações estão a salvo da contribuição do FINSOCIAL, proteção advinda do § 3º do art. 155 da Constituição Federal, regra que aqui reproduzo para melhor focalizá-la:

*“ § 3º - À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.”*

Primeiramente, quero repetir o entendimento já 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.

Feita esta 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. Todavia, se reconhecida essa garantia, estaria a recorrente a vogar pela declaração de inconstitucionalidade não só da incidência do FINSOCIAL, mas também da regra estampada no art. 4º da Lei Complementar 70/91, que ao instituir a contribuição da COFINS, não só contemplou a incidência dessa contribuição para as operações com combustíveis, como também elegeu os seus distribuidores como contribuintes substitutos dos comerciantes varejistas, conforme se vê da literalidade do seu texto:

*“Art. 4º - A contribuição mensal devida pelos distribuidores de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, na condição de substitutos dos comerciantes varejistas, será calculada sobre o menor valor, no País, constante da tabela de preços máximos fixados para venda a varejo, sem prejuízo da contribuição incidente sobre suas próprias vendas.”*

Essa mesma regra já era contemplada no campo de incidência do Finsocial, estando consolidada nos arts. 20 e 40 do Regulamento daquela contribuição - RECOFIS, aprovado pelo Decreto nº 92.698, de 21 de maio de 1.986.



Repito a advertência inicial que não é pretensão crivar de constitucionalidade ou inconstitucionalidade tais regras, mas buscar o alcance e conteúdo da vedação constitucional atrás reproduzida.

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”. Sob a égide da Constituição de 1.946, fixou esse entendimento o Supremo Tribunal Federal, ao editar a Súmula 324, do seguinte teor:

*“ Súmula nº 324 - A imunidade do art. 31, V, da Constituição Federal, não compreende as taxas.”*

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.

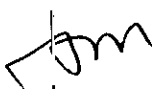
Assim vejo a regra estampada no questionado § 3º do art. 155 da Constituição, com alcance limitado para impedir incidências de outros impostos que não os listados expressamente no seu texto, sendo o termo “tributo” ali empregado não na sua acepção técnica de gênero, mas querendo referir-se unicamente à espécie imposto.

Reforça essa inteligência ao se constatar que se trata de exceção. Se assim o é, qual a regra? Ela está estampada no próprio dispositivo, tratando taxativamente dos **impostos** que incidem sobre aquelas operações, ainda que em mensagem negativa. Se o comando normativo trata de **impostos**, que é a regra, parece óbvio que a exceção não pode se afastar desse contexto para abarcar outro instituto não contido na regra (tributo).

É da essência da construção do raciocínio lógico, que a norma excepcionante tem a função de afastar os efeitos da regra, não permitindo que atinja uma determinada fração da mesma unidade. Daí ser inconcebível que ao legislar sobre **imposto** se possa excepcionar **tributo**.

Toda a 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 a 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 sistematiza do qual emana. À guisa de paradigma, trago três exemplos:



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 e territorial urbana progressivo no tempo”*, não quer desmoronar a construção milenar de que o tributo não pode ser sanção de ato ilícito (art. 3º do CTN), estando ali empregada a palavra **pena** não no seu sentido técnico, ainda mais que a sanção pressupõe 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 escreve ATTILA DE SOUZA LEÃO ANDRADE JUNIOR, na sua obra *“A Interpretação do Direito Tributário Segundo os Tribunais”*. (pág. 126 - Ed. Fiuza - 1.996)

P. d

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 o impedia, na vigência da CF/67, a vedação de incidência de outro tributo sobre ‘a extração, a circulação, a distribuição ou o consumo dos minerais do País’”*  
(RE Nº 144.971, relator Min. Carlos Velloso, em 13.05.96).

Embora houvesse examinado a possibilidade de cobrança do PIS, entendo que os fundamentos são inteiramente aplicáveis à incidência das demais contribuições (FINSOCIAL e COFINS), pela similitude existente entre elas.

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, § 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.

Em arremate dessas considerações quero registrar uma última inquietação: se até *“o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção....”* (art. 195, § 8º da Constituição Federal), porque razão estariam excluídas dessa missão as operações com combustíveis, se é reconhecido o princípio da universalidade de custeio aqui já mencionado, e não há norma específica para afastá-las desse encargo?

Em razão do exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, unicamente para exclusão do crédito tributário lançado, da parcela da contribuição excedente da alíquota reconhecida pelo STF de 0,5%.

Sala das Sessões, em 03 de Dezembro de 1996

  
JOSE ANTONIO MINATEL  
Relator

