

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



36

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

36

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Phoenix e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omarten

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(SETEMBRO - 1998)



Marola Omarten
é o autor da obra cujo detalhe
é reproduzido em destaque
na capa desta edição.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
Fone/fax (011) 5084-4544

SUMÁRIO

Doutrina

- A contribuição do salário-educação e o acórdão proferido no RE nº 214.206-9-AL: a tese da inconstitucionalidade naufragou? - *Bruno Noura de Moraes Rêgo e Rodrigo Cardozo Miranda* 9125 7
- Desistência da execução fiscal - *Carlos Henrique Abrão* 9126 20
- Medidas provisórias e recursos administrativos - *Diva Malerbi* 9127 26
- Imunidade do imposto sobre a renda com relação aos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão de servidor público com idade superior a 65 anos - *Eduardo Marcial Ferreira Jardim* 37
- O imposto de renda incidente sobre heranças, legados e doações em adiantamento da legítima - *Gisele Lemke* 9128 53
- A imunidade tributária do art. 155, § 3º da Constituição Federal e os conceitos de operação e de faturamento - *Hugo de Brito Machado* 9129 59
- Tributação das sociedades cooperativas a partir de 01.01.98 - *José Antonio Minatel* 63
- INSS - a exigência (indevida) de depósito recursal - *José Rubens Hernandez* 9130 72
- A inscrição da dívida como ato de controle do lançamento - *Lucia Valle Figueiredo* 83
- Lei nº 9.639/98 - anistia e outras providências - *Luiz Mélega* 88
- Princípios e conceitos científicos da tributação, como pressupostos para a legislação e para a interpretação e aplicação do Direito Tributário - *Ruy Barbosa Nogueira* 95
- Incidência de contribuição sobre gratificação de resultado - *Wladimir Novaes Martinez* 106

Pareceres

- Consequências tributárias da novação - modificação de plano previdenciário de benefício definido para plano misto de benefício - dívida anterior de contribuições da consulente para uma entidade fechada de previdência privada financiada em 20 anos, em contrato novado - *Ives Gandra da Silva Martins* 108

A Imunidade Tributária do art. 155, § 3º da Constituição Federal e os Conceitos de Operação e de Faturamento

Hugo de Brito Machado

É de meridiana clareza a norma albergada pelo art. 155, § 3º, da vigente Constituição Federal, a dizer que, salvo as exceções que menciona, *nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País*. Não obstante, insiste a Fazenda Pública na pretensão de cobrar tributos nas diversas operações imunes.

Um dos argumentos utilizados pela Fazenda consiste em afirmar que várias das contribuições por ela cobradas não são tributo, e por isto não estão excluídas pela norma em referência. O outro, consiste em distinguir *operações de faturamento*.

Este último argumento foi acolhido em julgado do Supremo Tribunal Federal, pelo voto do Ministro Carlos Velloso,¹ mas foi rejeitado em manifestação monocrática do Ministro Marco Aurélio, o que demonstra ainda não haver uma definição jurisprudencial a seu respeito, sendo assim oportuna a abordagem do tema, que começaremos pelo exame de julgado em que se fez a distinção entre operação de venda, como fato imune, e o conjunto ou somatório de vendas e de prestações de serviço, ou faturamento, como fato tributável.

Com efeito, em acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região está dito que a imunidade do art. 155, § 3º, da CF/88 diz respeito a operações de circulação de mercadorias, “em cujo conceito não se compreende o faturamento, fato gerador da Cofins e do PIS” (item 2, da ementa).² Tal entendimento está assim fundamentado pelo Relator, o eminente Juiz Araken Mariz, em seu douto voto:

“Como a venda (movimentação econômica) é um fato que realiza hipótese de incidência de circulação ou movimentação de mercadorias, poder-se-ia, à primeira vista, ter-se como fato para realização da hipótese de incidência da Contribuição Social. No entanto, o que as normas jurídicas elegem como núcleo para realização da hipótese de incidência não é o fato venda, mas o faturamento mensal, ou melhor, a realização de todas as vendas - é o que Al-



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará, Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários e Juiz aposentado do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.

¹ STF - Recurso Extraordinário nº 144971-DF, in RDDT nº 15, p. 118.

² TRF da 5ª Região, AMS nº 59.796-CE, Rel. Juiz Araken Mariz.

fredo Augusto Becker chama de estado de fato. Quanto o fato (sentido lato) que realiza a hipótese de incidência consiste num estado de fato, poderia parecer que a mesma regra jurídica estaria incidindo duas ou mais vezes sobre a mesma hipótese de incidência, pois estado de fato é fato que aconteceu e permanece e que, por visto, pode ser contemplado: ou no momento em que aconteceu (fato estrito senso), ou sob o ângulo de sua duração continuada.

Forçoso se faz concluir que o faturamento - receita bruta de todas as vendas - tomado aqui como duração continuada do fato vendas, e que assim foi contemplado como núcleo da hipótese de incidência das contribuições de que se cuida, se encontra fora do que se pode caracterizar como circulação ou movimentação de mercadoria.

Verifica-se, portanto, da redação do § 3º do art. 155, da CF/88, que o legislador constituinte ao beneficiar com imunidade tributária os bens e os serviços ali especificados limitou tal benefício ao fato gerador - circulação de mercadorias, em cujo conceito não se compreende o faturamento."

Como se vê, o acórdão em questão, que consagra o mesmo entendimento adotado pelo eminente Ministro Carlos Velloso, do Supremo Tribunal Federal, vale dizer, consagra como seu fundamento a suposta distinção que afirma existente, entre *faturamento* e *operações* relativas a circulação de mercadorias.

O fundamento doutrinário dessa tese, que empresta relevo à distinção entre faturamento e operações de circula-

ção de mercadorias, ou operações de venda de mercadorias, é buscado em Becker, que distingue o *fato*, estrito senso, que seria a operação de venda, do *estado de fato* constituído pelo conjunto daqueles fatos, vale dizer, daquelas vendas, o faturamento.

Admite-se que no plano da Teoria Geral do Direito, e numa visão exageradamente formalista do fenômeno jurídico, vislumbra-se a distinção entre o fato *venda*, como suporte fático da incidência de uma norma, e o estado de fato, o somatório daqueles fatos em determinado período, designado no âmbito da discussão por *faturamento*, que pode ser suporte fático da incidência de norma jurídica diversa.

Aliás, se tomado o termo em seu sentido literal, faturamento não poderia ser fato gerador de tributo, porque faturamento é apenas *ato de faturar*. É *organizar fatura, inserindo o nome e características da mercadoria, inclusive o preço respectivo*.³ Não se confunde com receita, ou conjunto de vendas. É apenas ato de emitir um documento. Não tem qualquer conteúdo econômico nem poderia, por isto mesmo, ser tomado como signo presuntivo de capacidade contributiva.

Entende-se, porém, que faturamento, nos domínios do Direito Tributário, como já tivemos oportunidade de afirmar, corresponde a receita bruta, somatório de operações de vendas de mercadorias ou de prestações de serviços,⁴ que é expressão de capacidade contributiva na medida em que diz respeito a circulação de riqueza.

É claro que do ponto de vista simplesmente fenomenológico, este soma-

³ Igor Tenório e J. Motta Maia, *Dicionário de Direito Tributário*, Bushatsky, São Paulo, 1975, p. 155.

⁴ Hugo de Brito Machado, *A Cofins e a imunidade do art. 155, § 3º, da Constituição*, Repertório IOB de Jurisprudência, 2ª quinzena de janeiro de 1995, caderno 1, p. 38.

tório não se confunde com cada uma de suas parcelas. É *fato* distinto, que assim poderia, em princípio, prestar-se como suporte fático de norma distinta daquela que tenha como suporte fático uma venda, isoladamente.

Não se pode, porém, admitir a relevância dessa distinção no âmbito do Direito Tributário, para justificar a incidência: a) sobre o fato venda, ou operação, de uma norma jurídica imunizante, e b) sobre o conjunto desses fatos em determinado período, sobre o faturamento, a incidência de norma jurídica outra, de tributação. Isto seria evidentemente contraditório. Imunizar uma venda, mas tributar o conjunto das vendas realizadas em determinado período, seria nada imunizar.

Por outro lado, relevante é observar que a rigor o ICMS na verdade incide sobre o faturamento, como tal entendido o conjunto das vendas em determinado período. Tanto que somente no final do período é que se sabe se é devido, ou não.

Poder-se-á dizer que realizada uma única venda já se faz devido o ICMS. Do mesmo modo, porém, realizada uma única venda no período, será devida a Cofins, de sorte que inexistirá qualquer diferença entre o fato gerador de um, e do outro tributo.

No concernente ao imposto de renda e proventos de qualquer natureza, também resta claramente demonstrada a inutilidade da pretendida distinção. O fato gerador desse imposto é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, ou dos proventos, consubstanciado pelo acréscimo patrimonial, que se completa no período de um ano. Pode-se dizer, então, na linguagem de Becker, que se trata de um *estado de fato*, que se configura no final do perío-

do-base. Estado de fato que é, em termos de fenomenologia jurídica, diverso da aquisição de cada parcela dessa renda. Entretanto, embora a norma da Constituição, atributiva de competência tributária seja uma só, admite-se pacificamente a tributação de parcelas da renda, com a denominada incidência na fonte.

A imunidade do art. 150, inciso VI, alínea "d", por exemplo, diz respeito ao livro, ao jornal, ao periódico, e ao papel destinado a sua impressão. O Supremo Tribunal Federal, todavia, tem decidido, acertadamente, que a imunidade abrange não apenas a produção, mas também a venda desses objetos, e até os anúncios publicados nos jornais e nos periódicos. Se adotado o raciocínio estreito preconizado pelo formalismo jurídico estéril, jamais poderia ter chegado a essa conclusão, à qual somente se pode chegar com a ajuda do elemento finalístico, ou teleológico, do qual o intérprete na verdade não pode prescindir.

Com efeito, o elemento finalístico é da maior importância na determinação do sentido e do alcance das normas jurídicas em geral, e especialmente das normas de imunidade tributária.

Observa-se, atento ao elemento finalístico, que a inconsistência da distinção questionada está evidenciada na própria argumentação que a defende, e que afirma textualmente, e com inteira propriedade, ser o faturamento o somatório das vendas ... Não é razoável considerar-se fato gerador do tributo o faturamento, que é o somatório das vendas, e ter-se como ocorrido esse fato ainda quando cada venda, como operação relativa a circulação de mercadorias, é imune ao tributo. Se o tributo não pode incidir em cada venda, evidentemente não poderá incidir sobre o somatório

destas. Se a operação de venda é imune, como fato isolado, imune há de ser o faturamento, como somatório das vendas em determinado período. A não ser assim estaria aberto o caminho para que o legislador ordinário pudesse sobrepor-se ao texto da Constituição, impedindo que toda e qualquer norma de imunidade alcançasse o seu objetivo.

A doutrina, aliás, é pacífica no acolhimento da tese segundo a qual a regra imunizante do art. 153, § 3º, da vigente Constituição é abrangente de todos os tributos naquela norma não excepcionados. “À evidência, a restrição material aos quatro impostos não implica restrição a uma única operação, visto que, pela teoria da não cumulatividade, o ICMS poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais, tantas vezes quantas forem as operações. A explicitação complementar não deixa de hospedar a exclusão de todos os tributos, entre eles taxas, contribuições sociais incidentes sobre o faturamento, inclusive os próprios tributos diretos. À falta de explicitação, entendo que todos os tributos, *sem exceção*, estão excluídos”.⁵

Tem sido afirmado, com inteira propriedade, ser a Cofins um tributo que incide sobre operações mercantis de compra e venda,⁶ não se justificando sua cobrança pela União, sobre o faturamento em que se integram.

Por tudo isto, temos que deverá prevalecer na Corte Maior o entendimento do eminente Ministro Marco Aurélio, que ao negar acolhida a agravo de instrumento da Fazenda Nacional, asseverou:

“A Cofins enquadra-se no gênero tributo e, portanto, está alcançada pela cláusula vedadora do § 3º. Nem se diga, como fez a Agravante, que cumpre distinguir entre operações relativas a combustíveis e faturamento ou receita bruta. Estas últimas decorrem, justamente, da primeira, sendo, assim, alcançadas no tocante à incidência de tributos, excetuados os previstos no § 3º em comento, pela limitação constitucional”.⁷

Como se vê, rejeita o Ministro Marco Aurélio os dois argumentos da Fazenda. Considera, com inteira razão, que a Cofins é um tributo, e descarta a cerebrina distinção entre operações de venda e faturamento. Merece, pois, a consideração e o respeito de que já falava Montesquieu, dizendo que:

“Existe um quinhão para cada profissão. O quinhão daqueles que cobram os tributos são as riquezas, e as recompensas por estas riquezas são as próprias riquezas. A glória e a honra são para a nobreza, que só conhece, só vê e só sente como verdadeiras a honra e a glória. A consideração e o respeito são para os ministros e os magistrados, que, tendo só trabalho após o trabalho, cuidam dia e noite da felicidade do império”.⁸

⁵ Ives Gandra da Silva Martins e Celso Ribeiro Bastos, Comentários à Constituição Federal, Saraiva, São Paulo, 1990, 6º volume, tomo I, p. 517.

⁶ Luís Fernando de Souza Neves, Cofins - Contribuição Social Sobre o Faturamento, Max Limonad, São Paulo, 1997, p. 102.

⁷ STF - Despacho do Ministro Marco Aurélio, no Agravo de Instrumento nº 210.410-1, DJU 1 de 13.05.98, p. 14, e RDDT nº 34, p. 181.

⁸ Montesquieu, *O Espírito das Leis*, Martins Fontes, São Paulo, 1993, p. 243.