

Coordenadora:
MISABEL ABREU MACHADO DERZI

**CONSTRUINDO O DIREITO
TRIBUTÁRIO
NA CONSTITUIÇÃO**
UMA ANÁLISE DA OBRA DO MINISTRO
CARLOS MÁRIO VELLOSO

Belo Horizonte - 2004



25
anos

Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.851-4 – Alagoas. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão. Voto vencido do Ministro Carlos Mário Velloso	196
Recurso Extraordinário n. 213.396 – São Paulo. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão; voto vencido do Ministro Carlos Mário Velloso	216
SIGILO BANCÁRIO	
Comentários de <i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	227
Petição n. 5.775/170. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – Relator Ministro Carlos Mário Velloso, março de 1992	239
Recurso Extraordinário n. 215.301-0 – Ceará	245
A IMUNIDADE DO ART. 155, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO	
Comentários de <i>Luis Eduardo Schoueri</i>	251
Recurso Extraordinário n.144.971-3 – Distrito Federal, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – Pleno, Relator Ministro Carlos Mário Velloso	257
Comentários de <i>Marco Aurélio Greco</i>	261
Recurso Extraordinário n. 227.832-1 – Paraná. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – Pleno, Relator Ministro Carlos Mário Velloso	269
PROPORCIONALIDADE E NÃO-CONFISCO	
1. Proporcionalidade e Proibição de Confisco. Taxa de Coleta de Lixo – A taxa pode ter como critério de graduação a área construída do imóvel	275
Comentários de <i>Hugo de Brito Machado</i>	277
Comentários de <i>Igor Mauler Santiago</i>	287
Recurso Extraordinário n. 232.393-1 – São Paulo. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – Pleno, Relator Ministro Carlos Mário Velloso	301
2. Proporcionalidade e Proibição de Confisco. Taxas e custas judiciais	305
Comentários de <i>Estevão Horvath</i>	307
Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.772-7 – Minas Gerais	313
DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO COMO GARANTIAS DO CONTRIBUINTE	
Comentários de <i>Sacha Calmon Navarro Coelho</i>	327
Apelação Cível n. 80.254 – Minas Gerais (3435245). TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS – 4ª Turma, Relator Ministro Carlos Mário Velloso	337

raciocínio pode ser discutível, mas é de absoluta clareza: os bens supérfluos seriam adquiridos pelas classes mais abastadas.

À luz dessa orientação, parece correto afirmar que as imunidades subjetivas protegem o próprio contribuinte da tributação, mas as imunidades objetivas têm em vista a proteção dos consumidores dos produtos atingidos e não o contribuinte de direito nessa relação.

Por essa razão, não faria sentido falar-se em imunidade das livrarias em relação ao seu imposto de renda. O que se protege aqui é o livro e seu consumidor. Os fatos do próprio contribuinte – a sua renda e os seus lucros –, não fazem parte do princípio maior a ser protegido pela imunidade constitucional nesse caso.

Dessa forma, as imunidades objetivas incluem os tributos que comportam, “por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro”, enquanto não ficam imunes os tributos com caráter pessoal.

Pois bem. É esta a natureza da imunidade contida no art. 155, § 3º da Constituição Federal. Daí, é possível concluir que a abrangência de todas as operações citadas no dispositivo tem vista a proteção daquele que suporta o “respectivo encargo financeiro” dos tributos sobre essas operações, que o seu consumidor, ressalvada ainda a possibilidade de incidência do ICMS e do Imposto de Importação.

3. AS OPERAÇÕES DO ART. 155, § 3º E O FATURAMENTO

Feita a diferenciação entre as imunidades objetivas e as subjetivas e entendido que a imunidade do art. 155, § 3º é objetiva, resta saber se os tributos sobre o faturamento seriam ou não pessoais. A resposta afirmativa a essa pergunta indicaria a não incidência do PIS e da COFINS sobre o faturamento decorrente de operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Ao decidir sobre a incidência do PIS sobre as referidas operações no Recurso Extraordinário n. 144.971-DF, o Excelentíssimo Ministro homenageado baseou-se na sentença de primeira instância, proferida pelo Ilustríssimo Tributarista, então Juiz Federal, Sacha Calmon Navarro Coelho, para defender que não havia incidência do PIS sobre as operações com energia elétrica, combustíveis e minerais do País.

A sentença de primeira instância ressaltava acertadamente que a idéia do dispositivo era exatamente proteger o “contribuinte de fato”, o que suporta o ônus econômico da tributação. Além disso, a partir de uma interpretação sistemática da Constituição, a sentença destacava que sustentar

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, as empresas de mineração, 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 o qual defere a todos o dever de contribuir para a seguridade social.

O nosso Ministro homenageado acrescentou a esse raciocínio que 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”. Essa distinção é fundamental.

É claro que a carga tributária de um país, em virtude de qualquer tributo, acaba por repercutir nos preços dos produtos vendidos. O comerciante, ao ver reduzida a sua margem de lucro pelo aumento de um imposto pessoal, por exemplo o imposto de renda pode, eventualmente, aumentar o preço de seu produto final, o que será suportado pela sociedade.

Mas é importante que se diferencie a repercussão indireta daquele tributo que efetivamente compõe o preço da própria operação.

Alegamos no trabalho já citado³ que o faturamento não se confunde com o resultado das vendas de um determinado mês.

Sua incidência dá-se por período, não por operação. Havendo vendas de produtos imunes e de outros tributados, o faturamento será o resultado da somatória de ambas. As devoluções de produtos imunes, num mês, diminuem o faturamento líquido do período, ainda que neste só tivessem ocorrido vendas de produtos tributados. Tais constatações revelam que o legislador, ao eleger o faturamento para a incidência do tributo, levou em consideração seu caráter pessoal. A capacidade contributiva visada não foi do consumidor, mas do vendedor.

Ou seja, revelado um caráter pessoal dos tributos sobre o faturamento, seria equivocado a sua inclusão em casos de imunidade objetiva.

O voto aqui citado serviu de base para a fundamentação do voto proferido no RE 227.832-1/PR, que versava sobre o mesmo assunto, mas relacionado à COFINS. No entanto, o brilho do nosso Ilustre Homenageado fez-se mostrar através da lúcida complementação aos argumentos aqui já ditados. Nesse segundo julgamento, foi mais evidente a utilização de uma interpretação baseada em outros princípios constitucionais. Para o Excelentíssimo Ministro, o art. 155, § 3º havia “de ser interpretado em consonância com princípios constitucionais outros”.

O primeiro deles seria o disposto no art. 195, *caput*: “a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei”. Aludiu o Ministro que “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 ao princípio isonômico – geral e tributário – que a Constituição consagra: CF, art. 5º; art. 150, II.

Completo de forma lúcida o Ministro que “a Constituição, quando desejou conceder imunidade no tocante às contribuições sociais, foi expressa: § 7º do art. 195: ‘São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei’”.

A lógica desse raciocínio é bem evidente: nem mesmo às entidades de educação sem fins lucrativos foi concedido tamanho benefício, mas somente às entidades de

³ *Op. loc. cit.* (nota 1).

assistência social, porque estas já cumprem a função financiada pelas contribuições sociais.

Ora, se o faturamento é índice de capacidade contributiva pessoal, a desoneração de tributo que sobre ele incida é um benefício ao contribuinte de direito. Daí, entender que as mineradoras, distribuidoras de combustíveis e empresas de telecomunicações possam usufruir de um benefício concedido apenas às entidades de assistência social parece mesmo um exagero.

Havemos de ressaltar que o Governo Federal vem se utilizando do expediente de aumentar a carga tributária por meio das contribuições sociais principalmente porque estas não são submetidas à divisão com Estados e Municípios. Esse procedimento descaracteriza a idéia original do constituinte de reservar a essa figura um caráter realmente social.

Tal aberração, entretanto, não pode servir de desculpa para que a Constituição não seja lida de acordo com os seus reais fundamentos. Um erro dessa natureza deve gerar um esforço para corrigi-lo e não novos raciocínios tendo em vista sua manutenção.

Na oportunidade de nosso primeiro trabalho sobre o presente tema, ainda não havia sido preferido o segundo voto ora mencionado. O raciocínio a que nos propomos então foi o de se analisar a natureza da imunidade concedida às operações de que trata o art. 155, § 3º e verificar se ela se aplicava ao faturamento.

O voto do Excelentíssimo Ministro Carlos Veloso veio a corroborar as nossas conclusões, acrescentando de forma muito inteligente uma análise da imunidade existente em face de outros dispositivos constitucionais. Essa visão aponta para a análise do sistema como uma unidade. Importa ao jurista buscar sempre a coerência do sistema, embora cômico de que haverá ocasiões em que esta não será possível; em tais casos, deve o jurista buscar soluções – oferecidas pelas regras estruturais do sistema, inclusive o compromisso – para que a incoerência não leve à ruptura.

Havendo a possibilidade de se buscar uma interpretação que busque a coerência do sistema, como feito exemplarmente pelo nosso homenageado, esta é, sem dúvida, a melhor forma de interpretar o sistema jurídico e conferir segurança ao legislado e aos cidadãos.

Portanto, é de se destacar que o excelente voto ora citado veio trazer uma nova luz à questão então discutida, justificando também em face de outros princípios constitucionais o mecanismo da imunidade trazida pelo art. 155, § 3º da Constituição Federal, completando a interpretação do dispositivo de forma a encerrar por completo o assunto.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 144.971-3 – DISTRITO FEDERAL

RECORRENTE: MINAS DA SERRA GERAL S/A – MSG

RECORRIDA: UNIÃO FEDERAL

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 N. 2.445 E N. 2.449, DE 1988: INCONSTITUCIONALIDADE.

I – Legítima e 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 n. 2.445 e n. 2.449, de 1988: RE 148.754, Plenário, Razek, DJ de 4.3.1994.

III – RE conhecido a provido, em parte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Segunda Turma, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por decisão unânime, conhecer do recurso e lhe dar parcial provimento, nos termos do voto do Senhor Ministro Relator.

Brasília, 13 de maio de 1996.

CARLOS VELLOSO – RELATOR

RELATÓRIO

O Senhor Ministro Carlos Velloso: Trata-se da ação declaratória, ajuizada por Minas da Serra Geral S/A – MSG contra a União Federal, objetivando a declaração judicial de que inexista para a autora a obrigação de contribuir para o Programa da Integração Social – PIS, criado pela Lei Complementar n. 7/70, alterado pelos Decretos-leis n. 2.445 e n. 2.449/88. Alega que essa contribuição é tributo, a que, sobre minerais, na CF/67, incide apenas o imposto único; a partir de 1º de março de 1989, data em que entrou a vigor o sistema tributário da CF/88, sobre minerais somente podam incidir ICMS e imposto da exportação este último em tese.

A sentença de fls. 19/28 julgou improcedente a ação.

A Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, por unanimidade, negou provimento ao recurso, assim resumida a questão:

TRIBUTÁRIO. PIS–PASEP. DDLL 2445 E 2449/88. CONSTITUCIONALIDADE.

Os Decretos-leis n. 2445 e n. 2449/88 não ofendem os princípios da legalidade e da anterioridade previstos na Constituição Federal, consoante decisão plenária desta Corte tomada na REO n. 89.01.10478-4-MG.

Os embargos de declaração, interpostos pela autora, foram acolhidos em parte, por unanimidade, para esclarecer pontos omissos. Entendeu o voto condutor do acórdão que:

No acórdão embargado, ficou expresso que o PIS não é tributo, mas uma contribuição social. Sua incidência, nos termos dos Decretos-leis n. 2445 e n. 2449, dar-se-á sobre a receita operacional bruta da empresa. É desinfluyente, *in casu*, ser o rendimento tributável da embargante fruto único de suas operações com energia elétrica, combustíveis e minerais.

Assim, temos que essa tese argüida pela apelante e ora Embargante, não vinga.

Primeiro, porque, como empresa, apresenta ela uma receita operacional bruta. Segundo, por que o PIS, como contribuição social e não tributo, não se sujeita a restrição imposta pelo § 3º, do art. 155, da CF/88. Terceiro, porque o art. 149, da CF/88, não dispensa as empresas de mineração de contribuir para a Seguridade Social, o que constituiria uma isenção atentatória da capacidade contributiva e da isonomia tributária, como lembrado na v. sentença apelada.

Irresignada, interpõe a autora recurso extraordinário, fundado no art. 102, III, *a e c*, da Constituição Federal, alegando terem sido ofendidos os seguintes dispositivos constitucionais: arts. 43, X; 55, II; 62; 165, V, da CF/67, na redação da EC n. 1/69, assim como o art. 25, § 1º do ADCTF da CF/88.

Admito o recurso extraordinário, subiram os autos.

É o Relatório

VOTO

O Senhor Ministro Carlos Velloso (Relator): Sustenta-se, no recurso, que, em razão do princípio da unicidade do imposto único sobre minerais, nenhum outro tributo poderia ser cobrado, salvo o imposto de renda e as taxas e que, na vigência da atual Constituição, muito embora as operações com minerais passassem a se sujeitar ao ICMS, a

Constituição excluiu a incidência de qualquer outro tributo, exceto o imposto de exportação, nos termos do art. 155, § 3º.

Por outro lado, ainda que assim não se entenda, os Decretos-leis n. 2.445/88 e n. 2.449/88 são inconstitucionais.

Examinemos as questões postas.

Não incidência do PIS, tendo em vista o princípio do imposto único sobre minerais, sob o pálio da CF/67. E não incidência do PIS, sob o pálio da CF/88, tendo em vista o disposto no § 3º do art. 155 da CF/88.

Quando integrava o antigo Tribunal Federal de Recursos, examinei e decidi a questão sob o pálio da CF/67, na AMS 90.301-SP - DJ de 1.3.1984, p. 2680 - referentemente aos distribuidores de combustíveis (gasolina e óleo diesel) e de lubrificantes derivados do petróleo, sujeitos ao imposto único sobre minerais (CF/67, art. 21, VIII), questão idêntica a esta, dado que a extração, a circulação, a distribuição ou o consumo dos minerais do País sujeitavam-se, também ao imposto único (CF/67, art. 21, IX).

Decidiu, então, a 4ª Turma do antigo TFR:

MANDADO DE SEGURANÇA E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. CABIMENTO. JUSTO RECEIO. Lei n. 1.533, de 1951, art. 1º TRIBUTÁRIO. PIS. IMPOSTO ÚNICO SOBRE COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E ENERGIA ELÉTRICA. Constituição, art. 21, VIII. CTN, art. 74. Lei Complementar n. 7, de 1970.

I. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. Receio justo de violação de direito, capaz de autorizar o "writ" preventivo, é aquele que tem por pressuposto uma ameaça objetiva e atual a direito, apoiada em fatos e atos a não em meras suposições, fatos e atos esses atuais. Precedentes do Tribunal Federal de Recursos.

II. TRIBUTÁRIO. PIS. IMPOSTO ÚNICO SOBRE COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E ENERGIA ELÉTRICA. Natureza tributária da contribuição do PIS. Incida em relação aos distribui-

dores de combustíveis (gasolina e óleo diesel) e de lubrificantes derivados do petróleo, não sendo tal incidência prejudicada pelo imposto único sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes e energia elétrica (CF, art. 21, VIII; CTN, art. 74).

III. Recurso desprovido.

Destarte, por ter natureza tributária, o PIS á, assim, tributo, classificado como contribuição, espécie daquele.

Sua incidência estaria afastada, no caso, diante do que estabelece a Constituição, artigo 21, VIII?

Vejam os.

Estabelece o art. 21, VIII, da Constituição: 'Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:

VIII – produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificante a combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, imposto que incidirá uma só vez sobre qualquer dessas operações, excluída a incidência de outro tributo sobre elas;'

O CTN, a seu turno, dispõe, no artigo 74, IV e V:

'Art. 74 – O imposto, da competência da União, sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais do País tem como fato gerador:

IV – a distribuição, assim entendida a colocação do produto no estabelecimento consumidor ou em local de venda ao público;

V – o consumo, assim entendida a venda do produto ao público.'

A Constituição, ao estabelecer o imposto único sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes e energia elétrica, e ao estabelecer as operações que dariam nascimento ao imposto – produção, importação, circulação, distribuição e consumo – não esgotou a matéria: a definição de cada uma dessas operações ficaria por conta da lei complementar (CF, art. 18, § 1º). O CTN, então, regulando a matéria, cuidou

de definir as operações que representam a hipótese de incidência do imposto único em apreço. E assim fez, de forma precisa (CTN, art. 74, I a V).

O argumento da impetrante é que o PIS não poderia incidir sobre o faturamento obtido na atividade de distribuição e consumo de combustíveis e lubrificantes, sujeita apenas ao imposto único... (fl. 9) Mas a questão não se resolve assim com tal simplicidade.

Em verdade, a incidência do PIS dá-se sobre o faturamento, que, por constituir resultado global, abrangente de inúmeras operações (venda de mercadoria, venda de serviços, venda de bens que não configuram mercadorias ou serviços, etc.), distingue-se das operações que constituem hipótese de incidência do imposto único sobre combustíveis.

Não estaria afastada, de conseguinte, a incidência do PIS.

E não estaria afastada essa incidência, ademais, em razão do seguinte: ao CTN coube a definição das operações que consubstanciam hipótese de incidência do imposto único, ficou dito linhas acima, por força, mesmo, de comando constitucional (CF, art. 18, § 1º. Fazendo-o, como de fato o fez (CTN, art. 74, e incisos), o CTN, ao elencar as contribuições sociais (art. 217 e incisos), sem esgotá-las, deixou expresso que a disposição inscrita no art. 74, § 2º, não excluiria a incidência e a exigibilidade de tais contribuições. Dá-se, com tal disposição, confirmação do entendimento no sentido de que a hipótese de incidência do PIS – o faturamento – entendida em sentido específico, distingue-se das operações que constituem fato gerador do imposto único, à luz do CTN, art. 74.

(...)

Destarte, é legítima, sob o pálio da CF/67, a incidência do PIS não obstante o princípio do imposto único sobre minerais (CF/67, art. 21, ex).

Examinando, 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 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 mineração, as concessionárias, energia elétrica, a indústria e o comércio de combustíveis e lubrificantes líquidos 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 conhecer a legitimidade constitucional do PIS, sob a Constituição de 1967, no ponto em 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.

Resta-nos, apenas, a questão da inconstitucionalidade dos Decretos-leis n. 2.445 e n. 2.449, de 1988.

Nesta parte, o recurso é de ser provido.

É que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 14.754 - RJ, Relator para o acórdão o Senhor Ministro Francisco Rezek, declarou a inconstitucionalidade dos citados Decretos-leis n. 2.445 e n. 2.449, de 1988.

Do exposto, conheço do recurso e dou-lhe provimento, em parte.