

# Inconstitucionalidade do art. 4º da Lei Complementar nº 70/91

MARCELO DA FONSECA GUERREIRO

O art. 4º da Lei Complementar nº 70/91, que instituiu contribuição social sobre o faturamento para financiamento da Seguridade Social (Cofins), reza que a contribuição mensal devida pelos distribuidores de petróleo e álcool etílico hidratante 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.

Ao nosso ver, o dispositivo sobredito está acoimado de inconstitucionalidade material. Passemos, pois, a apontar as razões desta afirmação.

Propedeuticamente, cumpre destacar que a doutrina mais abalizada reconhece, hodiernamente, a natureza tributária da contribuição social.

E, na trilha desse entendimento, já decidiu o Pretório Excelso:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 158.577-PE (PRIMEIRA TURMA)

Relator: O Sr. Ministro Celso de Mello

Recorrente: União Federal - Requerida: Indústria e Comércio Megaó Ltda.

Contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei nº 7.689/88. Natureza jurídica. A questão da lei complementar. Princípio da irretroatividade das leis tributárias. Período-base de 1989. Recurso Extraordinário a que se dá provimento.

- A qualificação jurídica da exação instituída pela Lei nº 7.689/88 nela permite identificar espécie tributária que, embora

Marcelo da Fonseca Guerreiro é Advogado da Petrobrás Distribuidora S.A. e Professor de Direito Constitucional da Faculdade Moraes Júnior-RJ.

não se reduzindo à dimensão conceitual do imposto, traduz típica contribuição social, constitucionalidade vinculada ao financiamento da seguridade social.

- Tributo vinculado, com destinação constitucional específica (CF, art. 195, I), essa contribuição social sujeita-se, dentre outras, às limitações instituídas pelo art. 150, I e III, *a*, da Carta Política, que consagra, como instrumentos de proteção jurídica do contribuinte, os postulados fundamentos da reserva legal e da irretroatividade das leis tributárias.

- Revela-se legítima, por ofender o princípio da anterioridade mitigada a que se refere o art. 195, parágrafo 6º, da Carta Política, a incidência da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88 sobre os lucros das empresas apurados no balanço encerrado em 31/12/89.”

Por outro lado, reza o art. 155, parágrafo 3º da *Lex Mater*, com a redação que lhe deu a EC nº 3/93:

“Art.155.(*Omissis*).....

Parágrafo 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 à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.”

Com efeito, o que determina o preceptivo constitucional é que o ICMS, o II e o IE são os únicos tributos incidentes sobre as referidas operações. Nenhum outro imposto ou espécie tributária pode sobre elas recair.

Em comentário ao art. 155, parágrafo 3º, da Carta Magna, preleciona Ives Gandra Martins (texto anterior à EC nº 3/93) que:

“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 faturamento, inclusive os próprios tributos diretos. À falta de explicitação,

entendo que todos os tributos, sem exceção, estão incluídos” (COMENTÁRIOS à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 6, t. 1, p. 517.).

Ademais, a Lei Complementar nº 70/91 preceitua que a Cofins incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza (art. 2º). Portanto, o fato gerador da Cofins é auferir faturamento.

Com efeito, no caso dos comerciantes varejistas de combustíveis, o faturamento é a receita bruta das vendas de combustíveis.

Acresça-se, também, que a expressão “operações relativas a combustíveis” contida no art. 155, parágrafo 3º, da CF nada mais significa que a prática de atos jurídicos envolvendo combustíveis.

Dessarte, a imunidade tributária inculpada no art. 155, parágrafo 3º, da Carta Política alberga a impossibilidade de incidência da Cofins sobre o faturamento decorrente das vendas de combustíveis. A uma, porque a Cofins é tributo, e, a duas, porque vender combustíveis corresponde a realizar operações com combustíveis.

Neste momento, impende registrar acórdão do TRF da 5ª Região, Ap. em mandado de segurança nº 45.631-PE (94.05.29259-5), assim ementado:

“Constitucional e tributário. Natureza da contribuição social denominada Cofins. Isenção para as empresas que produzem álcool carburante.

1. O enquadramento das contribuições sociais no capítulo do sistema tributário nacional e a observância, na sua criação, de regras típicas e específicas do tributo, conferiram-lhes natureza tributária.

2. As empresas que produzem álcool carburante estão isentas da Cofins, por força do parágrafo 3º, do art. 155 da Constituição.

3. Apelação voluntária e remessa oficial providas.”

Concluindo, a cobrança da Cofins, através da sistemática da substituição tributária, aos comerciantes varejistas de combustíveis é inconstitucional. Com efeito, a imunidade tributária torna inconstitucional a lei que a desafia.

## Bibliografia

- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1971. 598 p.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo : Saraiva, 1993. 374 p.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo : Malheiros, 1993.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo : Saraiva, 1990. v. 6, t. 1.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro : Renovar, 1994.
- TRAIBEL, J. P. Monteiro. *Derecho tributário moderno*. Montevideo : Fundación de Cultura Universitária, 1977.