

17

A inconstitucionalidade da hipótese de incidência e da base de cálculo das contribuições PIS/Pasep e Cofins não-cumulativas (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003)

RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor de Direito Tributário do Centro Universitário Curitiba. Mestre em Direito Econômico e Social pela PUC-PR. Consultor e Advogado.

RESUMO: As Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, ao instituírem as contribuições PIS/Pasep e Cofins não-cumulativas, escolheram como hipótese de incidência e base de cálculo desses tributos o “faturamento”, mas alteraram tal conceito, para confundi-lo com a “receita” das pessoas jurídicas, de forma semelhante ao que fez anteriormente a Lei 9.718/98. O presente artigo procura demonstrar que tal alteração do conceito de “faturamento” tornou as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 inconstitucionais, em virtude da desobediência às normas de competência das contribuições PIS/Pasep e Cofins, que diferenciam necessariamente os conceitos de “faturamento” e “receita”.

PALAVRAS-CHAVE: Seguridade social – Tributação – Contribuições sociais – Cofins e PIS/Pasep não-cumulativas – Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 – Hipótese de incidência e base de cálculo – Alteração do conceito de “faturamento” – Inconstitucionalidade.

ABSTRACT: The Laws 10.637/2002 and 10.833/2003, when introduced the non-cumulative contributions PIS/Pasep and Cofins, chose as incidence hypothesis and calculation basis of these tributes the “profit”, although they have altered such concept, to confuse it with the “total revenue” of juridical persons, in a way similar to that formerly done by Law 9.718/98. The present article aims to demonstrate that such alteration of the concept of “profiting” has made Laws 10.637/2002 and 10.833/2003 unconstitutional, due to the disobedience of the rules of competence of the contributions PIS/Pasep and Cofins, which differentiate necessarily the concepts of “profiting” and “revenue”.

KEYWORDS: Social security – Revenue – Social contributions – Cofins and PIS/Pasep non-cumulative – Laws 10.637/2002 and 10.833/2003 – Hypothesis of incidence and base of calculation – Alteration of the concept of “profiting” – Unconstitutionality.

SUMÁRIO: 1. Introdução – 2. As normas de competência das contribuições Cofins e PIS/Pasep e os conceitos constitucionalizados de “faturamento” e “receita”: 2.1 A norma de competência da Cofins na redação original da Constituição

ÁREA DO DIREITO: Tributário; Constitucional

de 1988 (art. 195, I): “faturamento” como hipótese possível à incidência: o conceito constitucionalizado e aplicado pela LC 70/91; 2.2 A norma de competência receptiva da contribuição PIS/Pasep: art. 239 da CF/88: recepção do conceito de “faturamento” constante da LC 7/70: 2.2.1 A norma de competência do art. 239 da CF/88 e o conceito de “faturamento”; 2.2.2 A inaplicabilidade da norma de competência do art. 195, I à contribuição PIS/Pasep – 3. A primeira tentativa de ampliar o conceito de “faturamento” para “receita”: a Lei 9.718/98 e a indevida majoração da base de cálculo da Cofins e da contribuição PIS/Pasep – 4. A EC 20/98 e a ampliação da norma de competência da Cofins (art. 195, I): incidência sobre a “receita” ou sobre o “faturamento”: 4.1 O novo art. 195, I, b da CF/88 na redação dada pela EC 20/98 e a impossibilidade de convalidar a majoração realizada pela Lei 9.718/98; 4.2 Os conceitos de “receita” e de “faturamento”: a redação da EC 20/98 (art. 195, I, b) e a visão recente do STF (RE 346.084-6/PR e conexos); 4.3 Escolha da hipótese de incidência/base da Cofins pelo legislador: “receita” ou “faturamento”? a indicação dos arts. 194, V, e 195, § 9.º, da CF/88; 4.4 A EC 20/98 não alterou a norma de competência da contribuição PIS/Pasep – 5. A EC 33/2001: repetição da ampliação da norma de competência da Cofins antes prevista pela EC 20/98 (art. 195) e ampliação da competência da contribuição PIS/Pasep (art. 239): de “faturamento” para “receita” – 6. A inconstitucionalidade da ampliação da hipótese de incidência e da base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep não-cumulativas pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003: 6.1 As Leis 10.637/2002 e 10.833/2003: nova tentativa de ampliar o conceito de “faturamento” para “receita”: 6.1.1 A MedProv 66/2002 e sua conversão na Lei 10.637/2002 (PIS/Pasep); 6.1.2 A MedProv 135/2003 e sua conversão na Lei 10.833/2003 (Cofins); 6.2 A “ilegalidade” das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003: violação do art. 110 do CTN como reflexo da violação da norma de competência das contribuições PIS/Pasep e Cofins; 6.3 A inconstitucionalidade das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 pela confusão das hipóteses de incidência “faturamento” e “receita”: violação da norma de competência das contribuições PIS/Pasep (art. 149, § 2.º, III, a) e Cofins (art. 195, I, b, e art. 149, § 2.º, III, a); 6.4 A aparente constitucionalidade da ampliação da incidência das contribuições PIS/Pasep e Cofins: de “faturamento” para “receita”: pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e o Supremo Tribunal Federal – 7. Aplicabilidade limitada das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 às pessoas e receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa das contribuições PIS/Pasep e Cofins.

1. INTRODUÇÃO

A definição dos conceitos de “faturamento” e de “receita” das pessoas jurídicas para efeito de determinar a incidência e a base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep, especialmente em face da inconstitucionalidade da ampliação feita pelo § 1.º do art. 3.º da Lei 9.718/98 no conceito de “faturamento” (para confundi-lo com o total das receitas), já é objeto de debates acirrados há mais de nove anos.

Nesse mesmo período, o Poder Judiciário recebeu milhares de ações judiciais pleiteando a inconstitucionalidade do § 1.º do art. 3.º da Lei 9.718/98, sob o fundamento de que o conceito constitucional de “faturamento”, albergado pelas normas de competência das contribuições Cofins e PIS/Pasep vigentes à época (art. 195, I e art. 239 da CF/88), compreende estritamente a “receita bruta da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços”, e portanto, ao contrário do que tentou fazer a Lei 9.718/98, não pode ser confundido com o conceito de “receita”, entendido como a “totalidade das receitas” auferidas pela pessoa jurídica.

As contestações judiciais da ampliação feita pela Lei 9.718/98 no conceito de “faturamento” também compreenderam negar à EC 20/98 a possibilidade de retroagir para convalidar essa inconstitucionalidade (lembramos que a citada emenda ampliou a norma de competência da contribuição Cofins, permitindo que a lei fixasse sua incidência sobre a “receita ou o faturamento”).

O tema sempre despertou muito interesse na classe empresarial, tanto pela abrangência de seus reflexos – atingindo grande número de contribuintes em praticamente todas as atividades econômicas – quanto pela soma dos valores econômicos envolvidos.

Esse questionamento da Lei 9.718/98 recebeu decisão final¹ por parte do Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) em 09.11.2005, quando seus ministros, em face de medidas judiciais propostas por alguns contribuintes, julgaram parcialmente inconstitucional a Lei 9.718/98,² permitindo em tese às demais pessoas jurídicas interessadas, a recuperação dos valores pagos a título de Cofins e PIS/Pasep sobre todas as receitas que não derivam do “faturamento” entendido como a receita bruta das vendas de mercadorias e/ou da prestação de serviços.

Entretanto, antes mesmo do pronunciamento do STF, o regime de incidência das contribuições Cofins e PIS/Pasep criado pela Lei 9.718/98 sofreu alterações significativas, especialmente em face das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, instituidoras da incidência não-cumulativa dessas contribuições. Essas alterações interferem diretamente na análise da dicotomia entre “faturamento” e “receita total”, o que inclusive exige por parte dos contribuintes³ em geral uma reavaliação de suas estratégias jurídicas em relação à discussão judicial da Lei 9.718/98.

1. Vide RE 346.084-6/PR, 390.840-5/MG, 357.950-9/RS e 358.273-9/RS.

2. Especificamente o § 1.º do art. 3.º da citada lei.

3. Entenda-se aqui por “sujeitos passivos”, para não esquecermos da diferenciação legal entre a figura do “contribuinte” (em sentido estrito) e do “responsável”, expressa no art. 121 do CTN.

Com tais observações queremos alertar que as ações judiciais propostas contra a majoração da base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep em curso atualmente contra a Lei 9.718/98, ou mesmo aquelas ações com decisões já transitadas em julgado, devem ser reavaliadas pelos contribuintes, agora sob o prisma das importantes alterações ocorridas desde 1999⁴ no regime jurídico de incidência e cálculo das contribuições em estudo.

Nesse sentido, observe-se especialmente que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ao instituírem o regime de incidência plurifásica não-cumulativa das contribuições Cofins e PIS/Pasep, *escolheram como hipótese de incidência e base de cálculo das contribuições o “faturamento”, porém, interpretando contraditoriamente tal conceito como significante de “receita bruta total” da pessoa jurídica, da mesma forma como havia feito o § 1.º do art. 3.º da inconstitucional Lei 9.718/98 em relação à base de cálculo das contribuições.*

No presente artigo nos dedicaremos a demonstrar que a formulação da hipótese de incidência e da base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep não-cumulativas (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003) é inconstitucional, mesmo após a edição e aplicação das novas normas de competência das contribuições, ampliadas pelas EC 20/98 e 33/2001.

Lembramos que tais emendas ampliaram a hipótese de incidência e a base de cálculo possíveis às contribuições Cofins e PIS/Pasep, que compreendiam apenas o “faturamento” (receita da venda de mercadorias e de serviços), e passaram com tais emendas a compreender também, e alternativamente, a “receita”, entendida como a receita total da pessoa jurídica.

Para compreender em toda a sua profundidade o questionamento da indevida alteração do conceito de “faturamento” constante da hipótese de incidência e da base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep não-cumulativas, alteração essa perpetrada pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, faremos a seguir uma breve incursão nas normas de competência constantes dos arts. 195, 239 e 149, § 2.º da CF/88, tanto em sua redação original quanto na redação dada pelas EC 20/98 e 33/2001.

Como recurso metodológico/didático, a todo o tempo no texto buscaremos dissecar separadamente os fundamentos e os regimes jurídicos originais das duas contribuições sociais *sub examen*, quais sejam:

- i) a contribuição para o financiamento da seguridade social – Cofins (originada do art. 195, I da CF/88);
- ii) a contribuição PIS/Pasep (recepcionada no art. 239 da CF/88).

Temos insistido sempre em nossas manifestações que é da maior relevância perceber que as duas contribuições – Cofins e PIS/Pasep – possuem fundamentos e regimes jurídicos diversos, apesar da constante aproximação que a legislação infraconstitucional vem promovendo entre as normas de incidência e apuração desses tributos.

A importância dessa distinção se revela pelo fato de que a diversidade de fundamentos jurídicos causa também diferentes reflexos na formulação do questionamento da majoração causada pela Lei 9.718/98 na base de cálculo das

4. Data de início da aplicação da Lei 9.718/98.

contribuições, assim como no questionamento da ampliação indevidamente realizada pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 no conceito de “faturamento”, escolhido como hipótese de incidência e base de cálculo desses mesmos tributos.⁵

2. AS NORMAS DE COMPETÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES COFINS E PIS/PASEP E OS CONCEITOS CONSTITUCIONALIZADOS DE “FATURAMENTO” E “RECEITA”

2.1 A norma de competência da Cofins na redação original da Constituição de 1988 (art. 195, I): “faturamento” como hipótese possível à incidência: o conceito constitucionalizado e aplicado pela LC 70/91

A Constituição de 1988, em sua redação original, fixou em seu art. 195, I, a norma de competência da União Federal para a instituição de contribuições sociais para financiar a seguridade social. Uma dessas contribuições, a atual Cofins, teve prevista, como hipótese de incidência e base de cálculo possíveis, o “faturamento”, *in verbis*:

“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; (...).” (grifo nosso).

Observe-se que essa contribuição não era a contribuição PIS/Pasep, recepcionada pelo art. 239 da Carta Magna, e que já incidia sobre o faturamento das empresas industriais e comerciais, com base na LC 7/70. A contribuição do art. 195, I, ainda estava por ser criada.

Nesse sentido, ressalte-se que a própria Constituição previu, para fazer frente a uma parte das despesas dos serviços de seguridade social enquanto a contribuição prevista no art. 195, I da CF/88 não fosse criada, que a arrecadação do tributo chamado “contribuição ao Finsocial” (instituído desde o Dec.-lei 1.940/82) passaria a ser destinada à seguridade social, temporariamente (vide art. 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da nova Constituição).⁶

5. Não se deve perder de vista que a existência de diferenças entre o fundamento e o regime jurídico das contribuições Cofins e PIS/Pasep é reconhecida e expressa por considerável parcela da doutrina e da jurisprudência pátrias.

6. “Art. 56. Até que a lei disponha sobre o art. 195, I, a arrecadação decorrente de, no mínimo, cinco [dos seis décimos percentuais correspondentes à alíquota da contribuição de que trata o Dec.-lei 1.940, de 25 de maio de 1982 [contribuição ao FINSOCIAL], alterada pelo Dec.-lei 2.049, de 1º de agosto de 1983, pelo Decreto 91.236, de 8 de maio de 1985, e pela Lei 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a integrar a receita da seguridade social, ressalvados, exclusivamente no

Assim, nos parece inequívoco que a própria Constituição admitia que a contribuição social sobre o “faturamento” prevista no art. 195, I, ainda não havia sido criada e, portanto, não poderia ser confundida com a contribuição PIS/Pasep, recepcionada expressamente no art. 239 do Texto Magno, embora ambas as contribuições tenham colhido em suas hipóteses de incidência/bases de cálculo a materialidade “faturamento”.

Deixando de lado a diferenciação da norma de competência da contribuição PIS/Pasep (art. 239) em relação àquela correspondente à Cofins (art. 195, I), cabe-nos agora abordar o conceito de “faturamento” constante do art. 195, I, da CF/88. Tal norma previu a possibilidade de incidência da contribuição Cofins sobre o “faturamento”, e assim fazendo, constitucionalizou esse conceito na forma que a legislação o definia à época da promulgação da Constituição de 1988.

Lembre-se que ao definir competências tributárias, a Constituição indica, para a maior parte dos tributos, quais as hipóteses de incidência (e conseqüentemente as bases de cálculo) possíveis, e para tanto, indica conceitos. Para fixar o significado de tais conceitos, as normas de competência constitucionalizam as definições legais ou extralegis vigentes à época do surgimento da Constituição.

Assim sendo, o art. 195, I, da CF/88 em sua redação original albergou o conceito de “faturamento” existente à época e que interpretado a partir de uma releitura das definições legais do Código Comercial (art. 219 da Lei 556/1850), da Lei da Duplicata (Lei 5.474/68) e sobretudo do Dec.-lei 2.397/87,⁷ dentre outras fontes, deve ser

exercício de 1988, os compromissos assumidos com programas e projetos em andamento.” (grifos nossos, explicitação entre colchetes).

A contribuição social sobre o “faturamento” prevista no art. 195, I, da CF/88 foi criada primeiramente pela Lei 7.738/89, que fixou em seu art. 28 a alteração da hipótese de incidência e da base de cálculo da contribuição ao FINSOCIAL devida pelas empresas exclusivamente prestadoras de serviços.

Melhor explicitando, a Lei 7.738/89 transformou a “contribuição” ao FINSOCIAL na forma de adicional ao imposto de renda (originalmente prevista no Dec.-lei 1.940/82) das empresas de serviços, em uma contribuição social para a seguridade social incidente em 0,5% sobre o “faturamento” (receita bruta da prestação de serviços) dessas empresas, com fundamento no art. 195, I, da CF/88.

Assim, a base de cálculo da contribuição ao FINSOCIAL das empresas de serviços foi alterada pela Lei 7.738/89, passando de “o montante de imposto de renda a pagar” para compreender a “receita bruta” da atividade (equivalente ao “faturamento” das empresas de serviços).

O efeito prático da alteração feita pela Lei 7.738/89 foi a instituição da contribuição social prevista no art. 195, I, da CF/88, embora restrita sua incidência e cobrança primeiramente apenas às empresas exclusivamente prestadoras de serviços, como admitiu o Supremo Tribunal Federal.

7. O Dec.-lei 2.397/87, editado em 21.12.1987, além de trazer alterações na legislação da contribuição PIS/Pasep, também modificou a redação do art. 1.º do Dec.-lei 1.940/82, para o fim de explicitar melhor a composição da hipótese de incidência e da base de cálculo da contribuição ao FINSOCIAL (antecessora da Cofins) devida pelas instituições financeiras e seguradoras, diferenciando-a conceitualmente daquela aplicável às empresas industriais e comerciais, o que ao nosso ver auxilia na compreensão do significado do vocábulo “faturamento”

conceituado como a “receita bruta da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços”, apenas e tão-somente.

Observe-se que essa interpretação parte também da etimologia costumeira e legal da palavra, pois “faturamento”, como se sabe, deriva do ato de emitir “faturas”, ou seja, documentos que comprovem vendas de mercadorias ou prestação de serviços. Nesse sentido, como já alertado, veja-se a redação original da Lei da Duplicata (Lei 5.474/68), quando trata da fatura na venda comercial ou na prestação de serviço, especificamente em seus arts. 1.º e 20. Mesmo antes disso, veja-se a referência à fatura como resultado de ato de comércio, constante no art. 219 do CCom (1850).⁸

como restrito à “receita bruta da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços”. Nesse sentido, veja-se a redação trazida pelo Dec.-lei 2.397/87 ao Dec.-lei 1.940/82:

“Art. 1.º (...) § 1.º – A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5% (meio por cento) e incidirá mensalmente sobre:

a) a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza, das empresas públicas ou privadas definidas como pessoa jurídica ou a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda;

b) as rendas e receitas operacionais das instituições financeiras e entidades a elas equiparadas, permitidas as seguintes exclusões: encargos com obrigações por refinanciamentos (...);

c) as receitas operacionais e patrimoniais das sociedades seguradoras e entidades a elas equiparadas.” (grifos nossos).

Observe-se a relevante distinção que o Dec.-lei 2.397/87 fez entre:

i) “receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços” (que se pode entender por “faturamento”) – expressão utilizada para representar a hipótese de incidência da contribuição ao FINSOCIAL devida pelas pessoas jurídicas em geral; e

ii) “rendas e receitas operacionais” – expressão utilizada para representar a hipótese de incidência aplicável às instituições financeiras e assemelhadas.

Parece-nos que essa clara distinção formulada pela redação do Dec.-lei 2.397/87 entre os vocábulos utilizados para representar as receitas das atividades das instituições financeiras (“receitas operacionais”), diferenciando-as em relação às receitas das empresas industriais, comerciais e de serviços (“receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços”), serve para fundamentar a idéia de que o conceito de “faturamento” deve ser entendido em sentido estrito, como já defendemos em estudo anterior: PETRY, Rodrigo Caramori. A Cofins e a tributação sobre as receitas das instituições financeiras. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 145. São Paulo: Dialética, out. 2007, pp. 116-131.

8. Artigo esse atualmente revogado pela Lei 10.406/2002 (Novo Código Civil). O extinto art. 219 fazia parte do Título VIII (“Da Compra e Venda Mercantil”), da Parte Primeira, do Código Comercial. Sua redação original era a seguinte: “Art. 219. Nas vendas em grosso ou por atacado entre comerciantes, o vendedor é obrigado a apresentar ao comprador por duplicado, no ato da entrega das mercadorias, a fatura ou conta dos gêneros vendidos, as quais serão por ambos assinadas, uma para ficar na mão do vendedor, e outra na do comprador. Não se declarando na fatura o prazo do pagamento, presume-se que a compra foi à

Finalmente, por meio da LC 70/91 foi criada a Cofins – contribuição para o financiamento da seguridade social, com expresso fundamento no art. 195, I, da CF/88 e ressaltando expressamente a continuidade da cobrança da contribuição PIS/Pasep. É uma evidência de que sempre foi o art. 239, e não o art. 195, I, o fundamento constitucional para cobrança da contribuição PIS/Pasep.⁹

A Cofins instituída pela LC 70/91 substituiu expressamente a contribuição ao Finsocial da Lei 7.738/89 – cobrada das prestadoras de serviços, vide nota anterior –, assim como a contribuição ao Finsocial referida pelo art. 56 do ADCT e instituída pelo Dec.-lei 1.940/82 (cobrada das empresas industriais e comerciais, instituições financeiras e seguradoras), e estabeleceu como hipótese de incidência da Cofins, de forma bastante clara, o “faturamento” (art. 195, I da CF/88), *in verbis*:

“Art. 2.º. A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.”

Observe-se que a hipótese de incidência adotada para a Cofins pela LC 70/91 – auferir receita bruta da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços – encontrou perfeito fundamento de validade no art. 195, I, da CF/88 expressando em todo o seu rigor o conceito constitucionalizado de “faturamento”.

Não por acaso, a LC 70/91 foi julgada constitucional pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (vide ADC 1/DF, rel. o Min. Moreira Alves, julgado unânime em 01.12.1993, DJU 16.06.1995), ocasião na qual o Pretório Excelso expressou seu entendimento sobre o conteúdo do conceito de “faturamento” – que ao nosso ver foi constitucionalizado pelo art. 195, I, da CF/88¹⁰ – o entendendo como sinônimo de “receita bruta da venda de mercadorias e/ou da

vista (art. 137). As faturas sobreditas, não sendo reclamadas pelo vendedor ou comprador, dentro de 10 (dez) dias subsequentes à entrega e recebimento (art. 135), presumem-se contas líquidas.”

9. Vide redação do art. 1.º da LC 70/91: “Art. 1.º. Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.” (grifo nosso).

10. A constitucionalização do conceito de “faturamento” não é unanimidade entre os Ministros do STF. O Ministro Carlos Velloso, por exemplo, expressou que o conceito não foi constitucionalizado, e sim definido/conformado na LC 70/91, definição essa acatada pela jurisprudência do Supremo, *in verbis*: “Concordo que o conceito de faturamento não está na Constituição – ela nunca o constitucionalizou. (...) A lei complementar [LC 70/91], submetida ao crivo do Supremo Tribunal Federal, dizia quais eram as receitas. (...) Vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.” (manifestação do Ministro no RE 346.084/PR). Em sentido diverso, pela constitucionalização do conceito de “faturamento”, veja-se o voto do Ministro Cezar Peluso no mesmo julgamento.

prestação de serviços”. Nesse sentido, veja-se o esclarecedor voto do Ministro Moreira Alves, quando afirma:

“Note-se que a Lei Complementar 70/91, ao considerar o faturamento como a ‘receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza’ nada mais fez do que lhe dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro Ilmar Galvão, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços ‘coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1.º da Lei 187/36).”¹¹

2.2 A norma de competência receptiva da contribuição PIS/Pasep:

art. 239 da CF/88: recepção do conceito de “faturamento” constante da LC 7/70

2.2.1 A norma de competência do art. 239 da CF/88 e o conceito de “faturamento”

A Constituição de 1988 previu uma norma de recepção da legislação que fundamentava a cobrança da contribuição “ao PIS” e também da contribuição “ao Pasep” (denominadas “contribuição PIS/Pasep” após a unificação dos fundos PIS e Pasep pela LC 26/75), passando assim a representar sua norma de competência legislativa tributária. Essa norma de competência “receptiva” foi prevista no art. 239, cujo *caput* reproduzimos abaixo:

“Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3.º deste artigo.

(...)” (grifos nossos).

Assim, a contribuição PIS/Pasep ganhou novo fundamento e nova destinação constitucionais, passando a possuir por finalidade o financiamento do programa de seguro-desemprego e de abono salarial, com preocupações claramente sociais. Conforme os Ministros do STF expressaram em diversos julgamentos, a contribuição PIS/Pasep ganhou, a partir de então, o *status* de “contribuição para a seguridade social”, embora não prevista no art. 195, I da CF/88.¹²

11. O voto do Ministro Ilmar Galvão no julgamento do RE 150.764-1/PE também esclarece o papel da definição trazida pelo Dec.-lei 2.397/87, quanto ao conceito de *faturamento*: “De outra parte, o DL 2.397/87, que alterou o DL 1.940/82, em seu art. 22, já havia conceituado a receita bruta do art. 1.º, § 1.º, do mencionado diploma legal como a ‘receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços’, conceito esse que coincide com o de *faturamento* (...)”

12. Vide julgamento do STF, T. Pleno, RE 148.754-2/RJ, rel. para acórdão o Min. Francisco Rezek, j. 24.06.1993.

Para se conformar como uma norma de competência, o art. 239 da CF/88 recepcionou expressamente os elementos básicos de incidência da contribuição vigentes àquela época, e que foram, assim, “constitucionalizados”, quais sejam: i) hipótese de incidência (“fato gerador”); ii) base de cálculo.

Tais elementos básicos de incidência da contribuição naquela época estavam discriminados ainda na redação da LC 7/70, porque, pouco após o início da vigência da Constituição de 1988, mais precisamente em 1993, os Dec.-leis 2.445/88 e 2.449/88 foram julgados inconstitucionais pelo STF, e em 1995 inclusive tiveram sua execução suspensa com efeitos *erga omnes* (gerais, para todos) pela Resolução do Senado 49.

E em face disso, o Supremo Tribunal Federal pronunciou-se pela aplicação da LC 7/70 (e alterações) sem solução de continuidade, ou seja, como se os Decretos-leis supra citados nunca houvessem existido.¹³ Assim sendo, os elementos básicos de incidência da contribuição PIS/Pasep recepcionados pelo art. 239 da CF/88 seriam aqueles descritos na LC 7/70.

Assim sendo, percebe-se que o conceito de “faturamento” (entendido como a receita bruta da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços – conceito esse interpretado a partir de uma releitura das definições legais do Código Comercial (art. 219 da Lei 556/1850), da Lei 5.474/68 e sobretudo do Dec.-Lei 2.397/87, dentre outras fontes)¹⁴ foi colhido como hipótese de incidência e base de cálculo possível para a contribuição PIS/Pasep, e “constitucionalizada” pelo art. 239.

Portanto, conclui-se que a hipótese de incidência “auferir faturamento” (receita bruta da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços) e a base de cálculo “montante do faturamento”, como estabelecidas na LC 7/70, constituíram-se como elementos normativos básicos da contribuição PIS/Pasep, ou seja, compoem sua norma de competência no art. 239 da CF/88 e logicamente passando a representar limitação constitucional a balizar futuras alterações legislativas desse tributo.

Lembre-se que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADC 1/DF,¹⁵ entendeu que a Cofins da LC 70/91, enquanto incidente sobre o “faturamento” (art. 195, I, da CF/88) – “receita bruta da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços”, atingia a mesma materialidade prevista na norma de competência da contribuição PIS/Pasep (art. 239, da CF/88), configurando uma espécie de *bis in idem* autorizado pela Constituição de 1988.

Desse entendimento do STF podemos inferir que o conceito de “faturamento” que configura a hipótese de incidência e a base de cálculo possíveis

13. Ou seja, não estaria prejudicada, na visão do STF, a forma de incidência e apuração da contribuição PIS/Pasep fixada com base na LC 7/70 e na LC 8/70. Tais leis continuariam vigentes como se os Dec.-lei 2.445/88 e 2.449/88 não tivessem surgido no mundo jurídico (vide julgamento do RE 169.091-7/RJ, Pleno, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 07.06.1995).

14. Vide item anterior, quanto nossas observações sobre o conceito de “faturamento” também constitucionalizado no art. 195, I, da CF/88 em relação a Cofins.

15. STF, Plenário, ADC 1/DF, rel. o Min. Moreira Alves, j. unânime em 01.12.1993, DJU 16.06.1995.

para a Cofins (art. 195, I, da CF/88) é o mesmo conceito aplicável à hipótese de incidência e à base de cálculo possíveis para a contribuição PIS/Pasep (com base na norma de competência do art. 239 da CF/88).¹⁶

2.2.2 A inaplicabilidade da norma de competência do art. 195, I à contribuição PIS/Pasep

Conforme já tratamos ao estudar a norma de competência da Cofins, a norma do art. 195, I, da CF/88, não serve para fundamentar a cobrança da contribuição PIS/Pasep. Essa contribuição foi recepcionada pelo art. 239 da Carta Magna.

De tudo quanto exposto, parece-nos evidenciada a diferença básica entre a norma de competência da contribuição PIS/Pasep, em relação à norma de competência para instituição da Cofins, ambas previstas, por lógico, na Constituição de 1988, veja-se abaixo:

i) Art. 239 – PIS/Pasep: norma de competência “receptiva” da LC 7/70, “constitucionalizando” seus elementos fundamentais (tendo como hipótese de incidência o “faturamento”¹⁷ e como base de cálculo o montante deste);

ii) Art. 195, I – Cofins: norma de competência “prospectiva” (voltada para o futuro) exercida primeiramente por intermédio da Lei 7.738/89 e posteriormente pela LC 70/91.

Diversos Ministros do Supremo Tribunal Federal já tiveram oportunidade de se manifestar acerca da norma de competência da contribuição PIS/Pasep, tendo reiteradamente explicitado que o art. 195, I, da CF/88 não a serve como fundamento.¹⁸

16. Tal conclusão foi bem elucidada pelo Ministro Ilmar Galvão, em seu voto proferido no julgamento do RE 150.764-1/PE (STF, Pleno, rel. para acórdão o Min. Marco Aurélio, j. 16.12.1992, DJU 02.04.1993), *in verbis*: “Por outro lado, a existência de duas contribuições sobre o faturamento está prevista na própria Carta (art. 195, I e 239), motivo singelo, mas bastante, não apenas para que não se possa falar em inconstitucionalidade, mas também para infirmar a ilação de que a contribuição do art. 239 satisfaz à previsão do art. 195, I, no que toca à contribuição calculada sobre o faturamento.”

17. Lembre-se que à época da edição da Constituição de 1988, a LC 7/70 previa duas formas de incidência da contribuição PIS/Pasep: i) sobre o “faturamento”, das empresas comerciais e industriais (recepcionada pelo art. 239 da CF/1988); ii) sobre o imposto de renda devido, pelas empresas de serviços, instituições financeiras e seguradoras (adicional ao IR, recepcionado implicitamente pelo art. 153, III, da CF/1988).

Posteriormente, a MedProv 1.212/1995 (Lei 9.715/98) extinguiu essa forma de incidência sobre o imposto de renda (verdadeiro imposto adicional ao IR), ao mesmo tempo ampliando o rol de contribuintes da contribuição PIS/Pasep sobre o “faturamento”, para abarcar também as empresas de serviços. A MedProv 1.212/95 nada mais fez do que corrigir o tratamento diferenciado que tais empresas recebiam, em homenagem ao corolário da igualdade tributária (art. 150, II, CF/88).

18. Nesse sentido, veja-se a manifestação dos Ministros:

Moreira Alves (STF, T. Pleno, ADC 1-1/DF, relator Min. Moreira Alves, julgamento unânime em 01.12.1993); Carlos Velloso (STF, T. Pleno, RE

Apesar disso, alguns juristas defendem a idéia de que a contribuição PIS/Pasep possui fundamento no art. 195, I, da CF/88, ou ao menos é “também” fundamentada nesse dispositivo, além de estar prevista no art. 239.

Não vemos razão para aderir a tal posição, pois em nosso entender a norma de competência do art. 195, I, constitui-se em exclusiva autorização para a instituição da Cofins, não se confundindo com a norma de competência do art. 239 da CF/88, atinente à contribuição PIS/Pasep.

Como já tivemos oportunidade de afirmar, salta aos olhos a dessemelhança entre as contribuições Cofins e PIS/Pasep, no que haurem fundamentos constitucionais distintos. Os que afirmam o contrário o fazem talvez induzidos pelo fato de existir uma contínua aproximação entre os regimes jurídicos das duas exações, levada a cabo pela legislação infraconstitucional.¹⁹

Porém, por mais que se aproximem os regimes infraconstitucionais das contribuições PIS/Pasep e Cofins, os seus fundamentos constitucionais ainda permanecem claramente diferenciados, em especial no que diz respeito às respectivas normas de competência originárias da Constituição de 1988 (arts. 195, I, e 239).

Como observaremos adiante, tal diferenciação será importante para identificar os efeitos das alterações produzidas pelas EC 20/98 e 33/2001 em relação às hipóteses de incidência e bases de cálculo possíveis às contribuições.

3. A PRIMEIRA TENTATIVA DE AMPLIAR O CONCEITO DE “FATURAMENTO” PARA “RECEITA”: A LEI 9.718/98 E A INDEVIDA MAJORAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS E DA CONTRIBUIÇÃO PIS/PASEP

Em data de 29.10.1998 foi editada a MedProv 1.724, que foi em seguida convertida na Lei 9.718, em 27.11.1998 (DOU 28.11.1998), para efeito de modificar e aproximar, em diversos pontos, o regime jurídico das contribuições Cofins e PIS/Pasep.

Dentre as alterações mais relevantes, no que diz respeito à Cofins, constou no § 1.º do art. 3.º da Lei 9.718/98 a majoração da base de cálculo dessa contri-

138.284-8/CE, rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.07.1992, DJU 28.08.1992); Ilmar Galvão (STF, Pleno, RE 148.754, rel. para acórdão o Min. Francisco Rezek, j. por maioria em 24.06.1993; STF, Pleno, RE 150.764-1/PE, rel. para acórdão o Min. Marco Aurélio (relator original o Min. Sepúlveda Pertence), julgado por maioria em 16.12.1992; e ADC 1-1/DF); Sepúlveda Pertence, Octavio Gallotti e Marco Aurélio (STF, Pleno, ADIn 1.417-0/DF, rel. Min. Octavio Gallotti, julgamento da medida liminar em 07.03.1996).

19. Nesse sentido, é fácil observar que cada vez mais o legislador federal institui novas regras de aplicação comum para as duas contribuições (Cofins e PIS/Pasep), o que pode causar a falsa impressão de que as duas contribuições são na verdade um tributo só. Para aprofundamento nos regimes de incidência das contribuições, veja-se nosso estudo: PETRY, Rodrigo Caramori. Os regimes tributários das contribuições Cofins e PIS/Pasep – Novas alterações e seus contornos constitucionais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 138. São Paulo: Dialética, mar. 2007, pp. 96-114.

buição no regime geral,²⁰ que passou de “faturamento” entendido como a “receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza” (art. 2.º, *caput*, da LC 70/91) para compreender “todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica”, independentemente do tipo de atividade exercida e da classificação contábil das receitas.

Em relação à contribuição PIS/Pasep, no mesmo § 1.º do art. 3.º da Lei 9.718/98 também houve ampliação da sua base de cálculo, que passou de “faturamento” entendido como a “receita bruta da venda de bens e de serviços” (art. 2.º, I, e art. 3.º, *caput*, da Lei 9.715/98) para compreender a “todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica”, independentemente do tipo de atividade exercida e da classificação contábil das receitas.

Na leviana tentativa de “mascarar” a majoração causada na base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep, o Governo Federal da época utilizou-se de uma curiosa fórmula redacional no texto da Lei 9.718/98, consistente na deturpação do próprio conceito de “faturamento” que havia sido albergado pela Constituição Federal de 1988 no art. 195, I (Cofins) e também recepcionado pelo art. 239 (PIS/Pasep). Nesse sentido, veja-se a redação dos arts. 2.º e 3.º da Lei 9.718/98, ao definirem a nova base de cálculo das contribuições:

“Art. 2.º. As contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, *serão calculadas com base no seu faturamento*, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3.º. O *faturamento* a que se refere o artigo anterior corresponde à *receita bruta* da pessoa jurídica.

§ 1.º – *Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.*” (grifos nossos).

Ou seja, na redação do § 1.º do art. 3.º da Lei 9.718/98 o conceito de “faturamento” para fins de incidência das contribuições Cofins e PIS/Pasep não representaria mais a “receita bruta da venda de bens/mercadorias e/ou de serviços” e sim a “receita total da pessoa jurídica”.

Com isso, o § 1.º do art. 3.º da Lei 9.718/98 tornou-se inconstitucional, tanto por violar o próprio conceito de “faturamento” quanto por ultrapassar o limite constitucional à incidência das contribuições em comento, criando uma nova contribuição social, de caráter residual, porém, na marginalidade. Isso porque a “contribuição social sobre a receita” pretensamente criada pela Lei 9.718/98 não atendeu as exigências da Constituição de 1988 para criação de novas contribuições sociais, e que estão previstas no § 4.º do art. 195.²¹

20. Ainda em relação à Cofins, além da majoração da base de cálculo, a Lei 9.718/98 previu a majoração de sua alíquota, que passou de 2% para 3%, conforme previsto no art. 8.º da citada lei.

21. Ao se remeter ao art. 154, I, da CF/88, o § 4.º do art. 195 da CF/88 está a exigir, para criação de contribuições sociais residuais: i) edição de lei complementar; ii) que a nova contribuição não tenha hipótese de incidência ou base de cálculo próprios dos já discriminados na Constituição; iii) que a nova contribuição

Além de alterar o conceito de “faturamento” constitucionalizado nos arts. 195, I, e 239, da CF/88, a Lei 9.718/98 também violou o art. 110 do CTN, que assim estabelece:

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.” (grifos nossos).

Ora, já demonstramos o conceito da grandeza material “faturamento”, formado pelo direito privado, reproduzido pela legislação tributária e constitucionalizado em 1988 pelas normas dos arts. 195, I, e 239 da CF/88 para definir a competência para incidência e cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep: compreende apenas a “receita bruta da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços”.

Seguindo as normas constitucionais supramencionadas, temos que quaisquer outras receitas da pessoa jurídica (receitas financeiras, de aluguel, indenizações recebidas, etc.) não poderiam ser tributadas pelas contribuições Cofins e PIS/Pasep, pois não se encaixam tais receitas no conceito de “faturamento”, ao contrário do que tentou fazer a Lei 9.718/98.

A inaceitável tergiversação do conceito de “faturamento” criada pela Lei 9.718/98 tornou-a ilegal em face do art. 110 do CTN, dispositivo esse que é, em verdade, reflexo da supremacia constitucional, em especial quando se trata da aplicação das normas de competência tributária, dispostas na Carta Magna.

Portanto, ao afirmarmos aqui pela violação do art. 110 do CTN, não deixamos de reconhecer que o citado dispositivo é simples explicitação da correta interpretação das normas de competência, que albergando institutos, conceitos ou formas do direito privado, os “constitucionalizam” para efeito de delimitar a incidência dos tributos.

Por último ainda cabe observar que alguns dias após a publicação da Lei 9.718/98, foi editada a EC 20/98, que dentre outras disposições, determinou a ampliação da norma de competência da Cofins no art. 195, I, permitindo a incidência da contribuição alternativamente sobre a “receita”. Mas a citada emenda não convalidou a inconstitucionalidade da majoração feita pelo § 1.º do art. 3.º da Lei 9.718/98, como reconheceu inclusive o STF, no julgamento do RE 346.084-PR (Sessão Plenária de 09.11.2005).²² E em se limitando tal emenda a tratar apenas da norma de competência da Cofins (art. 195), não pode ser aplicada à contribuição PIS/Pasep, que possui norma de competência distinta (art. 239).

tenha incidência não-cumulativa em relação à cadeia de circulação econômica de produtos, mercadorias e serviços.

22. STF, Pleno, rel. originário o Min. Ilmar Galvão, rel. para acórdão o Min. Marco Aurélio, j. por maioria, DJU 01.09.2006. Na mesma sessão foram julgados os seguintes recursos sobre a mesma matéria: Acompanhado do julgamento do RE 390.840-5/MG, RE 357.950-9/RS e RE 358.273-9/RS.

4. A EC 20/98 E A AMPLIAÇÃO DA NORMA DE COMPETÊNCIA DA COFINS (ART. 195, I): INCIDÊNCIA SOBRE A “RECEITA” OU SOBRE O “FATURAMENTO”

4.1. O novo art. 195, I, b da CF/88 na redação dada pela EC 20/98 e a impossibilidade de convalidar a majoração realizada pela Lei 9.718/98

Observe-se que 48 dias após a edição da MedProv 1.724 (em 29.10.1998) e apenas 18 dias após a publicação da sua conversão na Lei 9.718 (DOU 28.11.1998), foi publicada em 16.12.1998 a EC 20, modificando a norma de competência do art. 195, I, para passar a autorizar a incidência da Cofins sobre a “receita ou o faturamento”, ampliando assim a hipótese de incidência e a base de cálculo possíveis para a contribuição,²³ *in verbis*:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade (...) e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) (...);

b) a receita ou o faturamento;

(...);” (grifo nosso).

Assim sendo a partir da EC 20/98 o legislador da União poderia prever como hipótese de incidência e base de cálculo da contribuição Cofins a “receita” entendida como a receita total da pessoa jurídica.

Ao que nos parece em uma primeira análise, tal ampliação da competência da União Federal foi legitimamente elaborada, tanto do ponto de vista formal quanto material, embora existam opiniões de abalizados autores que defendem a tese pela inconstitucionalidade formal e material da EC 20/98.

23. Infelizmente o Governo Federal incentivou, com especial intensidade nos últimos 13 anos, diversas alterações nas normas tributárias constitucionais, por meio de emendas. Em trabalho anterior já tivemos a oportunidade de resumir o sentido de tais modificações constitucionais, dentre as quais a EC 20/98 se insere, apontando uma franca tendência de majoração da carga tributária sobre as empresas brasileiras (PETRY, Rodrigo. As contribuições especiais ao longo das Constituições brasileiras: um tributo *sui generis*. *Revista de Estudos Tributários do IET*, n. 40. Porto Alegre: IOB e IET, nov.-dez. 2004, pp. 137-160). Em relação à EC 20/98, a exposição de motivos da Proposta de Emenda Constitucional que lhe deu origem (Mensagem 306/1995 – PEC 33/95), aponta os objetivos do Governo Federal ao ampliar as normas de competência para criação de contribuições sociais: “No que concerne à definição das fontes de financiamento da seguridade social, busca-se conferir ao texto constitucional, Excelentíssimo Senhor Presidente, uma redação ao mesmo tempo mais precisa e abrangente, remetendo-se o seu pleno detalhamento para a legislação complementar. Deste modo, ela poderá adquirir a flexibilidade necessária para se adequar às peculiaridades do processo produtivo, possibilitando uma distribuição mais justa dos encargos sociais sobre os fatores de produção”.

Defendendo a tese da inconstitucionalidade formal da EC 20/98, veja-se a opinião de José Eduardo Soares de Melo, quando afirma que o texto da Proposta de Emenda Constitucional que deu origem à EC 20/98, ou seja, a chamada “PEC 33/95”, não foi votado com a mesma redação na Câmara e no Senado Federal, tornando irrito o processo legislativo de votação da emenda. Mais especificamente, o referido Autor aponta que alguns dispositivos constantes da PEC 33/95 teriam sido introduzidos/alterados na Câmara e não foram posteriormente enviados para análise do Senado, pois a Câmara enviou o texto que modificou diretamente à promulgação.²⁴

A tese parte do correto pressuposto de que o mesmo texto de PEC deve ser votado e aprovado integralmente pelo consenso das duas Casas do Congresso Nacional, em obediência ao disposto no art. 60, § 2.º, da CF/88 *in verbis*: “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...) § 2.º – A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em 2 (dois) turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos [3/5] dos votos dos respectivos membros.” (explicitamos entre colchetes).

Realmente, permitir que o texto de uma proposta de emenda constitucional seja substancialmente alterado em uma das Casas do Congresso e não retorne à outra Casa para revisão e aprovação pelo consenso, é ferir gravemente o regime democrático e de proteção dos direitos do cidadão, estampado na rigidez do processo legislativo previsto no art. 60 da CF/88.

Porém, restringiremos nossa análise da PEC 33/95 apenas ao texto que ampliou a norma de competência da Cofins (art. 195). A questão que nos apresenta por ora é saber se as alterações procedidas pela Câmara e não enviadas ao Senado para aprovação final foram substanciais ou não, pois o Supremo Tribunal Federal (STF), interpretando o art. 60 da CF/88 já teve oportunidade de se manifestar no sentido de admitir a inconstitucionalidade formal de emenda constitucional apenas se o texto não aprovado pelo consenso de ambas as Casas do Congresso representar “alteração substancial” no tributo.²⁵

24. “Nenhuma proposta de emenda poderá ser discutida, votada e aprovada, total ou parcialmente, por somente uma das Casas Legislativas. (...)”

Tendo em vista as determinações constitucionais, evidencia-se que a Emenda 20/1998 deixou de observar o trâmite legislativo. Originou-se da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 33/1995, encaminhada pelo Presidente da República, mediante a Mensagem 306, de 17.3.1995, à Câmara dos Deputados (...). No Senado a PEC 33/1996 (antiga PEC 33/1995) recebeu inúmeras emendas (...). Em 08.10.1997 o Senado aprovou a redação final (...) despachando-o à Câmara, que, após votação favorável, em primeiro turno, ressalvando os destaques, foi substancialmente alterada (...). Como ressalta o Autor, o texto do Senado alterado pela Câmara não retornou ao Senado para revisão, tendo sido promulgado diretamente, como EC 20/98 (MELO, José Eduardo. *Contribuições no sistema tributário*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, pp. 171-172).

25. Da ementa de julgamento da ADIn 2.673-9/DF, que julgou constitucional a “prorrogação” da CPMF pela EC 37/2002, extraímos: “Proposta de emenda que, votada e aprovada na Câmara dos Deputados, sofreu alteração no Senado Federal, tendo sido promulgada sem que tivesse retornado à Casa iniciadora para

E debruçando-nos sobre o texto da PEC 33/95 que deu origem à ampliação da norma de competência da Cofins (art. 195, I, *b*), não concluímos que tenha havido, ao menos nessa parte, inconstitucionalidade formal da EC 20/98. O novo texto do art. 195 (inciso I, *b*) da CF/88 já constava na redação da proposta desde a sua elaboração pelo Poder Executivo, e permaneceu com o mesmo teor tanto na redação aprovada pela Câmara quanto na redação aprovada pelo Senado, tendo sido atendida ao nosso ver, assim, a exigência prevista no § 2.º do art. 60 da CF/88.

Por outro lado, defendendo a inconstitucionalidade material da EC 20/98, Roque Antonio Carrazza fundamenta no sentido de que emendas constitucionais não podem criar novas normas de competência tributária, ou seja, não podem criar novos impostos ou contribuições sociais. Caso contrário, afirma o Autor, a emenda serviria para burlar os limites impostos pela própria Constituição à criação de novos impostos e novas contribuições, limites esses previstos nos arts. 154, I e 195, § 4.º.²⁶

nova votação quanto à parte objeto de modificação. Inexistência de ofensa ao art. 60, § 2.º da CF/88 no tocante à supressão, no Senado Federal, da expressão 'observado o disposto no § 6.º do art. 195 da Constituição Federal', que constava do texto aprovado pela Câmara dos Deputados em 2 (dois) turnos de votação, tendo em vista que essa alteração não importou em mudança substancial do sentido do texto (Precedente: ADC 3, rel. Min. Nelson Jobim).” Do voto da relatora, Ministra Ellen Gracie, colhemos: “Esta corte já firmou o entendimento de que, quando a modificação do texto por uma das Casas Legislativas não importa em mudança substancial do seu sentido, a Proposta de Emenda Constitucional não precisa retornar à Casa iniciadora.” (STF Pleno, ADIn 2.673-9/DF, rel. Min. Ellen Gracie, j. unânime 03.10.2002, DJU 06.12.2002).

26. “Queremos de logo registrar que os incisos I e II *supra* [art. 195 da CF/88] tiveram esta redação dada pela EC 20, de 15.12.98, que ampliou a regra-matriz das contribuições sociais para a Seguridade Social. (...)

Pensamos que, pelo menos no ponto em que deu nova redação aos incisos I e II em tela, a referida emenda constitucional padece de insuperável vício da inconstitucionalidade, já que desconsiderou *cláusulas pétreas*. Com efeito, a *regra-matriz constitucional* dos tributos está situada, a nosso ver, no campo das limitações materiais à atuação do *poder constituinte derivado*. É ela que dá ao contribuinte o direito subjetivo de não ser tributado *além da marca*. Não pode, pois, ser objeto de emenda constitucional que a amplie. Só o *poder constituinte originário* é que tem a possibilidade jurídica de fazê-lo.

(...)

A Constituição Federal, ao ser promulgada (após o exercício do *poder constituinte originário*), deu aos contribuintes o direito subjetivo de só pagarem novas contribuições sociais para Seguridade Social (vale dizer, que não se ajustavam à regra-matriz do art. 195, I a III) se instituídas com estrita observância do § 4.º do mesmo art. 195 [exigência de lei complementar, e que a nova contribuição seja não-cumulativa e não tenha fato gerador ou base de cálculo próprios dos já discriminados na Constituição].” (grifos do original, explicitamos entre colchetes). (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 537-540).

Essa tese, embora encontre supedâneo lógico interessante, tem pouco sensibilizado os Ministros do Supremo Tribunal Federal, como nos mostra o decidido na ADIn 2.031-5/DF, ocasião na qual o Plenário do Supremo se manifestou pela legitimidade da “prorrogação/instituição” de nova contribuição social, a atualmente extinta contribuição provisória sobre movimentação financeira (CPMF),²⁷ pela EC 21/99, ou mesmo antes, pela manifestação dos ministros quando do julgamento da ADIn 939/DF relativa à criação do já extinto imposto provisório sobre movimentações financeiras (IPMF) pela EC 3/93.²⁸

Portanto, do que vimos acima, os argumentos utilizados para a condenação jurídica formal e material da EC 20/98 encontram resistência na jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal.²⁹

De qualquer forma, nos parece evidente que as disposições da EC 20/98 jamais poderiam retroagir para convalidar a inconstitucionalidade da majoração causada pela Lei 9.718/98 na base de cálculo da Cofins, sob pena de fazer-se em ruínas o princípio da segurança jurídica, um dos valores mais caros ao nosso sistema legal, como reconheceu o Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos RE 346.084-6/PR, 390.840-5/MG, 357.950-9/RS e 358.273-9/RS.

A inconstitucionalidade da ampliação indevida da base de cálculo da Cofins foi tão gritante frente ao teor original do art. 195, I, da CF/88 – que limitava a contribuição ao “faturamento” –, que os Ministros do Pretório Excelso não

27. A título informativo, vale ressaltar que a CPMF não está mais vigente, pois perdeu seu fundamento constitucional a partir de 01.01.2008 (conforme previsto no art. 90 do ADCT da CF/88), tendo em vista que recentemente (dez. 2007) o Senado Federal, por maioria de votos, rejeitou proposta de emenda constitucional para nova prorrogação dessa contribuição.

28. Do voto da Ministra relatora Ellen Gracie na ADIn 2.031-5/DF, colhemos o seguinte excerto: “Ademais, entendo que a emenda constitucional pode ter por conteúdo qualquer matéria, com exceção, exclusivamente, daquelas que se caracterizam como cláusulas pétreas, como salientou com precisão o Min. Moreira Alves no seu voto de fls. 184/185. Segundo Sua Excelência, *‘a não ser assim, estaríamos diante de uma situação realmente delicada: a de admitir que medida provisória pode criar tributos, mas emenda constitucional não possa fazê-lo.’* (grifo do original) (STF Pleno, ADIn 2.031-5/DF, rel. Min. Ellen Gracie, j. por maioria em 03.10.2002, DJU 11.10.2002).

29. O Supremo Tribunal Federal não chegou a se pronunciar sobre a eventual inconstitucionalidade da EC 20/98 na parte em que ampliou a norma de competência da Cofins (de “faturamento” para poder atingir “a receita ou o faturamento” – art. 195, I, *b*), pois na análise do RE 346.084-6/PR e conexos não foi objeto de julgamento a constitucionalidade da EC 20/98. O único questionamento na ocasião disse respeito à possibilidade ou não da referida emenda retroagir para convalidar a inconstitucional Lei 9.718/1998. Partiu-se do pressuposto de validade da EC 20/98 quanto à ampliação do art. 195. Porém, ao nosso ver, nada impede que sua inconstitucionalidade ainda seja objeto de análise por parte do STF em outro julgamento, tendo em vista a ausência de coisa julgada sobre esse ponto. (STF Pleno, RE 346.084-6/PR, rel. original Ministro Ilmar Galvão, rel. para acórdão o Min. Marco Aurélio, j. por maioria em 09.11.2005, DJU 01.09.2006).

precisaram se aprofundar sobre a questão no que diz respeito à própria alteração do conceito de “faturamento”. A pretendida incidência sobre a “receita”, como incidência nova, foi o principal alvo de todas as análises.

Ou seja, o apoio lógico da decisão dos recursos supracitados foi: o § 1.º do art. 3.º da Lei 9.718/98 é inconstitucional porque pretendeu tributar a “receita”, materialidade não prevista no art. 195, I, em sua redação original, ferindo assim o § 4.º do art. 195, da CF/88. O fato dessa incidência sobre a “receita” ter surgido da alteração do conceito de “faturamento” da pessoa jurídica (inconstitucionalidade “explicitada” pelo art. 110 do CTN) não precisou receber atenção especial do STF.

E mesmo que, por hipótese absurda, tais óbices pudessem ser contornados pela Lei 9.718/98 (resultado da conversão da MedProv 1.724/98), por meio de sua validação retroativa pela EC 20/98, a majoração da Cofins por ela efetuada seria ainda inconstitucional, por violar o art. 246 da Carta de 1988, que em sua redação à época prescrevia:

“Art. 246. É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada a partir de 1995”.³⁰

Pela leitura do citado dispositivo, vemos que a MedProv 1.724/98 que originou a Lei 9.718/98 jamais poderia regulamentar o art. 195, I, da CF/88, com a redação alterada pela EC 20/98, não somente pelo fato da Emenda não poder convalidar lei inconstitucional, mas também porque o art. 246 da CF/88 não o permitiria na hipótese em comento. Como a Lei 9.718/98 originou-se da conversão da MedProv 1.724, o vício da inconstitucionalidade em face do art. 246 lhe contaminaria também.

4.2 Os conceitos de “receita” e de “faturamento”: a redação da EC 20/98 (art. 195, I, b) e a visão recente do STF (RE 346.084-6/PR e conexos)³¹

Interessa-nos ainda perceber de forma mais profunda qual o conteúdo dos conceitos trazidos pela EC 20/98 ao art. 195, I, da CF/88, para efeito de determinar a nova norma de competência da Cofins. Primeiramente, observamos que a dicção

30. O art. 246 foi inserido no texto original da Constituição de 1988 pela EC 06, de 15.08.1995 (DOU 16.08.1995). A EC 7, de 15.08.1995 (DOU 16.08.1995) confirmou tal inserção. Mais recentemente, a EC 32, de 11.09.2001 (DOU 12.09.2001) alterou a redação do art. 246, apenas para limitá-la temporalmente, da seguinte forma, *in verbis*: “Art. 246. É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 até a promulgação desta emenda, inclusive.” Portanto, a EC 32/2001 restringiu a aplicação do limite do art. 246, que passou a atingir apenas as medidas provisórias editadas para regulamentar artigo alterado por emenda constitucional que tenha sido promulgada entre 01.01.1995 e 11.09.2001. De qualquer forma, a EC 20/1998 estaria compreendida nessa limitação, como reforçaremos adiante.

31. Vide RE 390.840-5/MG, 357.950-9/RS e 358.273-9/RS, julgados em etapa final conjuntamente na Sessão Plenária do STF datada de 09.11.2005.

“a receita ou o faturamento”, inserida na alínea *b* do inciso I, do art. 195, possui caráter disjuntivo, ou seja, permite a incidência da contribuição apenas de forma alternativa: a Cofins pode incidir sobre uma ou sobre a outra materialidade.

Portanto, ao nosso ver não se sustenta o raciocínio pelo qual o uso da expressão “a receita ou o faturamento” na norma de competência da Cofins (art. 195, I, *b*) teria constitucionalizado uma pretensa identidade entre os conceitos de “faturamento” e de “receita”. Caso contrário, teríamos de concluir que a EC 20/98 teria efeito meramente expletivo, didático, sem a pretensão de alterar a realidade jurídica (que nesse sentido já permitiria uma conceituação de “faturamento” identificada com “receita”).³²

Essa tese pelo caráter expletivo da EC 20/98 quanto ao conceito de “faturamento” (que teria assim um conceito fluido, dinâmico) foi adotada pelos Ministros do STF Gilmar Mendes e Maurício Corrêa,³³ por ocasião do julgamento dos RE 346.084-6/PR, 390.840-5/MG, 357.950-9/RS e 358.273-9/RS, tendo por objeto principal o § 1.º do art. 3.º da Lei 9.718/98, mas não convenceu os demais Ministros do Pretório Excelso, que entenderam a EC 20/98 como uma verdadeira ampliação da norma de competência contida no art. 195, I, que passaria então a compreender, alternativamente, a incidência da Cofins sobre a “receita”, ao lado da incidência sobre o “faturamento”.³⁴

32. No mesmo sentido: Borges, José Souto Maior. As contribuições sociais (PIS/Cofins) e a jurisprudência do STF. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 118. São Paulo: Dialética, jul. 2005, pp. 89-90.

33. Atualmente aposentado de suas funções.

34. Ainda quanto à opinião dos Ministros, cumpre esclarecer que o Ministro Ilmar Galvão (aposentado antes do término do julgamento dos recursos em comento) não chegou a se decidir claramente quanto ao caráter modificativo ou expletivo da EC 20/98, *in verbis*: “(...) [com a EC 20/1998] a Cofins passaria a incidir sobre ‘b) a receita ou o faturamento’. Com efeito, a expressão, de qualquer modo que for entendida, seja como uma opção ao legislador ordinário, seja como nova definição de faturamento, desenganadamente, autorizou o alargamento do espaço de incidência da contribuição, elidindo, por esse meio, a inconstitucionalidade congênita de que padecia o diploma legal sob enfoque [Lei 9.718/98].” (explicitamos entre colchetes).

Quanto aos demais Ministros votantes na ocasião, todos expressaram ou deixaram transparecer em seus votos que a EC 20/98 ampliou a norma de competência do art. 195, I, permitindo a incidência sobre a “receita” ou sobre o “faturamento”, como alternativas: Cezar Peluso; Marco Aurélio; Carlos Velloso (atualmente aposentado); Celso de Mello; Sepúlveda Pertence; Eros Grau; Carlos Britto; Joaquim Barbosa. Observe-se apenas que os Ministros Eros Grau e Joaquim Barbosa entenderam que a EC 20/98 não só ampliou a norma de competência do art. 195, I, mas também teve o poder de convalidar a inconstitucional Lei 9.718/98.

O Ministro Nelson Jobim (atualmente aposentado) não deixou muito clara sua posição, e ao que nos parece compreendeu pela constitucionalidade da Lei 9.718/98 apoiado tanto na posição dos Ministros Eros Grau e Joaquim Barbosa (tese da convalidação da lei pela EC 20/98) quanto na posição dos Ministros Maurício Corrêa (atualmente aposentado) e Gilmar Mendes (tese

A propósito, já demonstramos que o conceito de “faturamento” deve ser entendido em sentido estrito, como significante da “receita bruta da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços”, conceituando essa que ao nosso ver encontra amparo inclusive na jurisprudência do STF.

Já o vocábulo “receita” compreende a receita total da pessoa jurídica, nos termos também já firmados pelo STF, especialmente quando do julgamento final dos RE 346.084-6/PR, 390.840-5/MG, 357.950-9/RS e 358.273-9/RS. Naquela oportunidade, o Ministro Cezar Peluso dedicou vigorosas linhas ao aprofundamento do conceito de “receita”, delimitando-o a partir dos arts. 176 e 187 (*caput* e § 1.º) da Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/76),³⁵ para concluir:

“Nesse quadro normativo, releva apreender os conteúdos semânticos ou usos lingüísticos que, subjacentes ao vocábulo *receita*, aparecem na seção relativa às ‘demonstrações do resultado do exercício’. Diz, a respeito, o art. 187 daquela Lei:

“(…)”

Como se vê sem grande esforço, o substantivo *receita* designa aí o gênero, compreensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente de todos os valores que, recebidos da [sic] pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial. Todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, *receita* (gênero). Mas nem toda receita será operacional, porque pode havê-la não operacional.

(...) como já visto, *faturamento* também significa percepção de valores e, como tal, pertence ao gênero ou classe *receita*, mas com a diferença específica de que compreende apenas os valores oriundos do exercício da ‘atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços’ (venda de mercadorias e de serviços). De modo que o conceito legal de *faturamento* coincide com a modalidade de receita discriminada no inciso I do art. 187 da Lei das Sociedades por Ações, ou seja, é ‘receita bruta de vendas e de serviços.’” (grifos do original).

Embora a fundamentação do voto do Ministro Cezar Peluso tenha partido do conceito estrito de “faturamento” entendido como a “receita bruta da venda de mercadorias e/ou de serviços” (como firmado na jurisprudência do STF), acaba mais adiante por concluir com um conceito abrangente, entendendo o “faturamento” como a “soma das receitas advindas das atividades objeto da pessoa jurídica”, conceito esse que entendemos alargado em demasia, por se confundir com conceito diverso: o de “receita bruta operacional”.³⁶

da identidade dos conceitos de “faturamento” e “receita” e caráter meramente expletivo da EC 20/98).

35. Os artigos citados não foram alterados pela reforma ocorrida com a Lei 10.303/2001.

36. Esse conceito ampliado de “faturamento” constante das conclusões do voto do Ministro Cezar Peluso no julgamento em análise (STF, Pleno, RE 346.084-6/PR, RE 390.840-5/MG, RE 357.950-9/RS e RE 358.273-9/RS) foi alvo de considerações críticas por parte do Ministro Marco Aurélio, que entendeu melhor restringir a análise do Plenário do Tribunal apenas ao que ele entendia

Em vista de todo o exposto, e restando bem caracterizados e diferenciados os conceitos constitucionais do art. 195, I, *b*, da CF/88, podemos afirmar que todo o “faturamento” (espécie) é receita (gênero), mas nem toda receita é faturamento.³⁷

4.3 Escolha da hipótese de incidência/base da Cofins pelo legislador:

“receita” ou “faturamento”? a indicação dos arts. 194, V, e 195, § 9.º da CF/88

Em sendo disjuntiva, a dicção “a receita ou o faturamento” constante da alínea *b* do inciso I, do art. 195 da CF/88 na redação dada pela EC 20/98, surge para o intérprete a indagação quanto ao critério para a escolha da materialidade que comporá a hipótese de incidência e a base de cálculo da Cofins aplicável às diversas pessoas jurídicas submetidas à contribuição.

Pela própria lógica da nova redação da norma de competência da contribuição (art. 195, I, *b*), somos levados a crer que ambas as hipóteses poderão ser aplicadas ao mesmo tempo, mas evidentemente, não para a mesma pessoa jurídica. Isso porque, como o faturamento está incluído na receita total, não haveria razão pela qual fixar as duas hipóteses de incidência para a mesma pessoa. No caso, bastaria fixar como hipótese de incidência a receita total e nesta estaria incluída o faturamento.

Enfim, ao legislador da União Federal foi entregue a desafiante atribuição de determinar quais pessoas jurídicas serão submetidas à incidência da Cofins sobre a “receita” (receita total) e quais pessoas jurídicas continuarão submetidas à incidência da Cofins apenas sobre o “faturamento” (receita bruta da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços). É uma tarefa muito delicada, pois deve implicar em estrita obediência ao princípio da isonomia, o que em se tratando da Cofins gera dificuldades extras, face à grande diversidade de pessoas jurídicas submetidas à incidência.

Parece-nos que a escolha da materialidade a ser atingida pela Cofins, tendo em vista a ambivalência expressa no art. 195, I, *b*, da CF/88 (“receita” ou “fatu-

questionado nos autos naquela ocasião, ou seja, a diferença fundamental entre os conceitos de “faturamento” (espécie) e “receita” (como gênero). Para outras considerações acerca da diferença entre os conceitos de “receita”, “faturamento”, “receita bruta operacional” e “outras receitas”, vejam-se nossos artigos: PETRY, Rodrigo Caramori. A Cofins e a tributação sobre as receitas das instituições financeiras. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 145. São Paulo: Dialética, out. 2007, pp. 116-131.

37. É por tal razão que ao construirmos um quadro geral das incidências tributárias sobre a receita no Brasil, podemos classificar as contribuições Cofins e PIS/Pasep como “incidências comuns sobre a receita” mesmo quando incidentes sobre o “faturamento”, como já tivemos oportunidade de demonstrar em estudo anterior: PETRY, Rodrigo Caramori. As contribuições sociais e a substituição da incidência sobre a ‘folha de salários’ por adicionais sobre a ‘receita’ – limites constitucionais: o caso dos clubes de futebol. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 140. São Paulo: Dialética, mai. 2007, pp.76-91.

ramento”), deve ser orientada por, ao menos, duas diretrizes constitucionais relativamente objetivas, quais sejam:

- i) a equidade entre as pessoas jurídicas na forma de participação no custeio da seguridade social (art. 194, V);
- ii) a espécie de atividade econômica desenvolvida; a utilização intensiva de mão-de-obra pela pessoa tributada; o porte da empresa; e a condição estrutural do mercado de trabalho (art. 195, § 9.º, introduzido pela própria EC 20/98 e modificado posteriormente pela EC 47/2005).³⁸

Como já tivemos oportunidade de expor em estudo anterior,³⁹ as contribuições sociais previstas no art. 195 da CF/88 são instituídas e cobradas de forma complementar, exercendo recíproca influência quanto às respectivas “dosagens” da carga tributária determinada sobre cada pessoa jurídica envolvida no financiamento da seguridade social.

As contribuições à seguridade social, incidindo sob diversas fontes de financiamento (a “folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos à pessoa física” e/ou “a receita ou o faturamento” e/ou o “lucro”) foram desde sua instituição sendo “calibradas” pelo legislador da União Federal, por meio de alíquotas diferenciadas entre os setores da atividade econômica, com vistas a compensar-se mutuamente, e assim gerar um ônus pretensamente equânime entre os diversos atores (produção rural, indústria, comércio, prestação de serviços, atividade financeira, etc.).

Parece-nos assim, que a escolha da hipótese de incidência (e conseqüentemente da base de cálculo) da Cofins cobrada com base no art. 195, I, b, da CF/88, deva seguir a mesma orientação. Ou seja, para determinadas pessoas jurídicas, a hipótese será a “receita” (receita total), enquanto que para outras, poderá permanecer restrita apenas ao “faturamento” (receita bruta da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços).

O tema é repleto de repercussões da maior relevância e interesse, o que o faz merecedor de maior aprofundamento, que não temos a pretensão de fazer aqui. Em obediência ao nosso foco de análise, voltamos a seguir a investigar os conceitos de “receita” e “faturamento”.

4.4 A EC 20/98 não alterou a norma de competência da contribuição PIS/Pasep

Destacamos o presente tópico apenas para alertar que, como visto acima, a EC 20/98, ao ampliar a redação do art. 195 da CF/88, não interferiu na norma de competência da contribuição PIS/Pasep (art. 239).⁴⁰

38. Lembramos que os dois últimos critérios, que ao nosso ver parecem bem pouco objetivos (porte da empresa tributada e a condição estrutural do mercado de trabalho), foram introduzidos pela EC 47/2005.
39. PETRY, Rodrigo Caramori. A Cofins e a tributação sobre as receitas das instituições financeiras. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 145. São Paulo: Dialética, out. 2007, pp. 116-131.
40. Assim sendo, a EC 20/98 simplesmente não ampliou a hipótese de incidência e a base de cálculo possíveis para a contribuição PIS/Pasep. E mesmo para aqueles

5. A EC 33/2001: REPETIÇÃO DA AMPLIAÇÃO DA NORMA DE COMPETÊNCIA DA COFINS ANTES PREVISTA PELA EC 20/98 (ART. 195) E AMPLIAÇÃO DA COMPETÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PIS/PASEP (ART. 239): DE “FATURAMENTO” PARA “RECEITA”

Três anos após a edição da EC 20/98, que intentou (na visão governamental) “convalidar” a ampliação da incidência da Cofins⁴¹ feita pela Lei 9.718/98, e já no período de acalorados debates judiciais entre o Fisco e os contribuintes acerca dessa questão, foi editada, mais precisamente em 11.12.2001,⁴² a EC 33.

A citada emenda, dentre outras alterações no texto constitucional, inseriu novos dispositivos no art. 149, artigo este que representa a matriz constitucional de competência de todas as contribuições especiais, inclusive as “contribuições sociais” (grupo formado por diversas contribuições, dentre as quais se destacam as incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, sobre a receita (Cofins) ou sobre o faturamento (Cofins e PIS/Pasep), e sobre o lucro).⁴³

Pela redação introduzida no art. 149 da CF/88 pela EC 33/2001, podemos afirmar que ocorreu uma ampliação da norma de competência matriz das contribuições “sociais”. Porém, a ampliação das normas de competência dessas contribuições se deu por redação lacunosa, truncada e confusa, disposta nos incisos II e III do § 2.º do art. 149, *in verbis*:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6.º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (...)”

que acreditamos que o art. 195, I, também serve como norma de competência para a contribuição PIS/Pasep, as disposições da EC 20/98 jamais poderiam retroagir para convalidar a inconstitucionalidade da majoração causada pela Lei 9.718/98 (vide item “3” acima), sob pena de fazer-se em ruínas o princípio da segurança jurídica, que prestigia um dos valores mais caros ao nosso sistema legal.

E mesmo que, por hipótese inaceitável, tal óbice pudesse ser contornado pela Lei 9.718/98 (resultado da conversão da MedProv 1.724/98), por meio de sua validação retroativa em face da EC 20/98, a majoração da contribuição PIS/Pasep por ela efetuada seria ainda inconstitucional, por ter violado o art. 246 da Carta de 1988, da mesma forma antes exposta quando tratamos da Cofins. Ou seja, por qualquer ângulo de análise, a majoração da incidência da contribuição PIS/Pasep como pretendido pela Lei 9.718/98 não restou convalidada pela EC 20/98.

41. A EC 20/1998 teria procurado convalidar a ampliação da PIS/Pasep também na visão daqueles que, diferentemente de nós, defendem a tese de que essa contribuição possui sua norma de competência no art. 195, I, da CF/88.
42. DOU 12.12.2001.
43. Observe-se que até a edição da EC 33/2001, a contribuição PIS/Pasep não era autorizada a incidir sobre a “receita” entendida como receita total da pessoa jurídica, pois autorizada nesse sentido era apenas a Cofins (art. 195, I, b com a redação dada pela EC 20/98).

§ 2.º. As contribuições sociais [inclusive PIS/Pasep e Cofins] e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: (...);

II – poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível; [inciso alterado posteriormente pela EC 42/2003]⁴⁴

III – poderão ter alíquotas:

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (...).” (grifos nossos, explicitação entre colchetes).

A ampliação em comento pode ser vista ao se observar a conjugação do trecho do *caput* do § 2.º com o trecho do inciso III, *a* do art. 149, *in verbis*: “(...) § 2.º. As contribuições sociais (...) III – poderão ter alíquotas: a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação (...)” Por palavras mais diretas, diríamos: as contribuições sociais podem incidir sobre o “faturamento” ou sobre a “receita bruta” ou ainda, sobre “o valor da operação”, com alíquotas proporcionais ao valor (*ad valorem*) de cada uma dessas bases.

Ou seja, em relação à Cofins a EC 33/2001 fez o mesmo que a EC 20/98 já havia feito: ampliar a sua hipótese de incidência/base de cálculo, antes restrita apenas ao “faturamento” (redação original do art. 195, I), para passar a compreender também a “receita” da pessoa jurídica.⁴⁵ Já em relação à contribuição PIS/Pasep a EC 33/2001 serviu para ampliar a norma de competência prevista no art. 239, que albergava apenas o “faturamento” como hipótese de incidência possível à contribuição.

Como já alertamos em trabalho anterior,⁴⁶ a redação dada pela EC 33/2001 é muito ruim, e se acaso não interpretada cuidadosamente pode levar a conclusões equivocadas, em flagrante choque contra os direitos fundamentais dos contribuintes. Diríamos mais: compreendida na pobreza da interpretação literal, a redação que a EC 33/2001 inseriu no art. 149 poderia destruir inteiramente a lógica da discriminação de competências tributárias prevista na redação original da Constituição de 1988.

Isso porque, atendendo-se ao sentido puramente literal dessas expressões da EC 33/2001, poderia se interpretar que além da Cofins e do PIS/Pasep, praticamente todas as demais contribuições sociais (são cerca de doze (12) contribuições dessa subespécie) passariam a poder incidir sobre o “faturamento” ou sobre a “receita” das pessoas jurídicas.⁴⁷

44. Eis a redação atual desse inciso II, dada pela EC 42/2003: “Art. 149. (...) § 2.º. As contribuições sociais (...) II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;”

45. “Pessoa jurídica” entendida aqui como “empregador, empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei”, vide redação do *caput* do inciso I do art. 195.

46. PETRY, Rodrigo Caramori. As contribuições sociais e a substituição da incidência sobre a “folha de salários” por adicionais sobre a “receita” – limites constitucionais: o caso dos clubes de futebol. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 140. São Paulo: Dialética, mai. 2007, p. 90.

47. São as seguintes contribuições sociais as passíveis de serem atingidas pela interpretação ilimitada do art. 149, § 2.º da CF/88, enumeração da qual excluímos as

Portanto, devemos acolher o verdadeiro sentido do § 2.º do art. 149 da CF/88 (introduzido pela EC 33/2001), e que em nosso entender se restringe apenas a ampliar a competência para instituição das contribuições sociais Cofins e PIS/Pasep, tributos estes que já colhem a materialidade “produto econômico das vendas e serviços” (faturamento), e que por força da EC 33/2001 (como acima descrito) ganharam ampliação na sua incidência, para atingir também, com alíquotas *ad valorem*, a “receita bruta” entendida como “receita total” da pessoa jurídica.

Observamos ainda que, em relação à Cofins, a partir da EC 33/2001, repetiu-se a possibilidade (antes prevista no art. 195, I, por força da EC 20/98) para o Governo Federal majorar a incidência dessa contribuição, de “faturamento” para compreender toda a “receita”. Entretanto, foi só a partir da EC 33/2001 que o Governo passou inclusive a ter a possibilidade de utilizar medida provisória para regulamentar tal majoração, o que não era possível com a EC 20/98 em face do limite do art. 246 da CF/88, como já demonstrado.

Isso porque a limitação à edição de medidas provisórias para regulamentação de alterações feitas por emendas constitucionais, limitação essa prevista no art. 246 da CF/88 e que atingiria eventual medida provisória editada para regulamentar o art. 195, I (alterado pela EC 20/98), foi modificada três meses antes da promulgação da EC 33/2001, por meio da EC 32/2001.⁴⁸

contribuições residuais, cuja materialidade é limitada conforme dispõe o § 4.º do art. 195 c/c art. 154, I, da CF/88:

i) contribuição social do salário-educação (art. 212, § 5.º); ii) contribuição social sobre a folha de salários (art. 195, I, *a*); iii) contribuição social adicional sobre a folha, para custeio do seguro acidentados de trabalho (art. 201, § 10); iv) contribuição social sobre a receita ou o faturamento – Cofins (art. 195, I, *b*); v) contribuição social sobre o lucro (art. 195, I, *c*); vi) contribuição social do trabalhador e demais segurados da previdência social (art. 195, II); vii) contribuição social sobre a receita de concursos de prognósticos (art. 195, III); viii) contribuição social do produtor rural e do pescador artesanal (§ 8.º do art. 195); ix) contribuição social PIS/Pasep (art. 239); x) a atualmente extinta (desde 01.01.2008) contribuição social provisória sobre movimentação financeira – CPMF (art. 74, 75, 84, 85 e 90 do ADCT); xi) contribuições sociais para a previdência e assistência social dos servidores públicos dos Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 149, § 1.º).

48. Apenas para deixar tal conclusão mais evidente, lembramos que o art. 246 da CF/88 foi introduzido pela EC 6/95 (promulgada em 15.08.1995), repetida sua inclusão pela EC 7 (promulgada na mesma data), e sua redação original previa, *in verbis*:

“Art. 246. É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada a partir de 1995.”

Ou seja, claramente era vedado ao Poder Executivo Federal utilizar-se de medida provisória para regulamentar artigo da Constituição alterado por emenda constitucional. Porém, essa vedação do art. 246 foi limitada pela EC 32/2001, que passou a prever apenas:

6. A INCONSTITUCIONALIDADE DA AMPLIAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES COFINS E PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVAS PELAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003

6.1 *As Leis 10.637/2002 e 10.833/2003: nova tentativa de ampliar o conceito de “faturamento” para “receita”*

6.1.1 *A MedProv 66/2002 e sua conversão na Lei 10.637/2002 (PIS/Pasep)*

Pouco mais de oito (08) meses após a edição da EC 33/2001, que ampliou a norma de competência da contribuição PIS/Pasep, permitindo sua incidência não mais limitada ao “faturamento”, mas também passando a poder incidir sobre a “receita bruta” da pessoa jurídica, o Governo Federal editou a MedProv 66, de 29.08.2002.

Uma das importantes alterações trazidas pela MedProv 66/2002 se consubstanciou na instituição de um regime de incidência plurifásica não-cumulativa para a contribuição PIS/Pasep, por meio do qual a contribuição seria calculada levando-se em conta créditos derivados de aquisições de bens e serviços, assim como de custos e despesas incorridos pela pessoa jurídica.⁴⁹

Entretanto, ao instituir o citado regime de incidência plurifásica não-cumulativa da contribuição PIS/Pasep, a MedProv 66/2002 determinou a hipótese de incidência (“fato gerador”) da contribuição e sua base de cálculo na seguinte fórmula, alterando o conceito de “faturamento” para tentar confundir-lo com a receita total da pessoa jurídica:

“O Presidente da República, no uso da atribuição que lhe confere o art. 62 da Constituição, adota a seguinte Medida Provisória, com força de lei:

Cobrança Não-Cumulativa do PIS e do Pasep

Art. 1.º. A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

“Art. 246. É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1.º de janeiro de 1995 até a promulgação desta Emenda [n. 32, de 11.09.2001], inclusive.” (grifo nosso, explicitação entre colchetes).

Como se vê na nova redação do art. 246, a limitação ao uso de medida provisória para regulamentar modificações constitucionais acabou ficando restrita às emendas promulgadas entre 01.01.1995 e 11.09.2001. A EC 33 foi promulgada posteriormente e, portanto, não é atingida pela citada limitação.

49. Para uma visão geral dos regimes jurídicos das contribuições Cofins e PIS/Pasep, veja-se nosso estudo: PETRY, Rodrigo Caramori. Os regimes tributários das contribuições Cofins e PIS/Pasep – novas alterações e seus contornos constitucionais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 138. São Paulo: Dialética, mar. 2007, pp. 96-114.

§ 1.º – Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2.º – A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no *caput*.” (grifos nossos)

A MedProv 66/2002 foi convertida, com algumas modificações, na Lei 10.637, de 30.12.2002. A hipótese de incidência e a base de cálculo da contribuição PIS/Pasep continuaram com a mesma definição antes prevista na MedProv 66/2002, porém agora vertida no *caput* do art. 1.º e seus §§ 1.º e 2.º, da Lei 10.637/2002.

A Lei 10.637/2002, resultado da conversão da MedProv 66, foi objeto de diversas alterações, produzidas pelas Leis 10.684/2003,⁵⁰ 10.833/2003,⁵¹ 10.865/2004,⁵² 10.925/2004,⁵³ e 10.996/2004⁵⁴ e outras, porém nenhuma dessas leis modificou a definição da hipótese e da base de cálculo da contribuição PIS/Pasep prevista na Lei 10.637/2002, que continua vigente até o presente momento.⁵⁵

6.1.2 *A MedProv 135/2003 e sua conversão na Lei 10.833/2003 (Cofins)*

Quase dois anos após a edição da EC 33/2001, que repetiu a ampliação da norma de competência da contribuição Cofins antes feita pela EC 20/98,⁵⁶ porém agora permitindo sua regulamentação por medida provisória,⁵⁷ o Governo Federal editou a MedProv 135, de 30.10.2003.

Uma das importantes alterações trazidas pela MedProv 135/2003 se consubstanciou na instituição do regime de incidência plurifásica não-cumulativa para a Cofins, por meio do qual a contribuição é calculada levando-se em conta créditos derivados de aquisições de bens e serviços, assim como de custos e despesas incorridos pela pessoa jurídica, de forma assemelhada à instituída para a contribuição PIS/Pasep pela MedProv 66/2002 (comentada no item anterior).

De forma semelhante ao ocorrido com a contribuição PIS/Pasep não-cumulativa, a MedProv 135/2003, ao instituir o regime de incidência plurifásica não-

50. Conversão da MedProv 107/2003.

51. Conversão da MedProv 135/2003.

52. Conversão da MedProv 164/2004.

53. Conversão da MedProv 183/2004.

54. Conversão da MedProv 202/2004.

55. Apenas houveram mudanças em relação à composição (e não a definição) da base de cálculo, e que atingiram não somente a contribuição PIS/Pasep mas também a Cofins. Ainda é importante alertar que existem “rubricas contábeis” que não se configuram sequer como “receitas”, e evidentemente não servem como base de cálculo das contribuições PIS/Pasep e Cofins. É o caso, por exemplo, dos créditos da própria sistemática de apuração não-cumulativa das contribuições.

56. Permitindo a incidência da Cofins não mais limitada ao “faturamento”, mas também podendo atingir a “receita bruta” (total) da pessoa jurídica.

57. Permissão advinda da nova redação dada pela EC 32/2001 ao art. 246, como já visto.

cumulativa da contribuição Cofins, determinou a hipótese de incidência (“fato gerador”) da contribuição e sua base de cálculo na seguinte fórmula, alterando o conceito de “faturamento” para tentar confundi-lo com a receita total da pessoa jurídica:

“O Presidente da República, no uso da atribuição que lhe confere o art. 62 da Constituição, adota a seguinte Medida Provisória, com força de lei:

Da Cobrança Não-Cumulativa da Cofins

Art. 1.º – A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1.º – Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2.º – A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no *caput*.” (grifos nossos).

A MedProv 135/2003 foi convertida, com algumas modificações, na Lei 10.833, de 29.12.2003. A hipótese de incidência e a base de cálculo da contribuição Cofins continuaram com a mesma definição antes prevista na MedProv 135/2003, agora vertida no *caput* do art. 1.º e seus §§ 1.º e 2.º da Lei 10.833/2003.

A Lei 10.833/2003, resultado da conversão da MedProv 135, foi objeto de diversas alterações, produzidas pelas Leis 10.865/2004,⁵⁸ 10.925/2004,⁵⁹ 10.996/2004,⁶⁰ 11.051/2004,⁶¹ MedProv 232/2004⁶² e outras, porém não houve modificação da definição da hipótese de incidência e da base de cálculo da contribuição Cofins prevista na Lei 10.833/2003, que continua vigente até o presente momento.

6.2 A “ilegalidade” das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003: violação do art. 110 do CTN como reflexo da violação da norma de competência das contribuições PIS/Pasep e Cofins

Como já demonstramos nos itens precedentes, tanto a MedProv 66/2002 (convertida na Lei 10.637/2002) quanto a MedProv 135/2003 (convertida na Lei 10.833/2003) escolheram como hipótese de incidência das contribuições

58. Conversão da MedProv 164/2004.

59. Conversão da MedProv 183/2004.

60. Conversão da MedProv 202/2004.

61. Conversão da MedProv 219/2004.

62. As alterações no regime da Cofins e PIS/Pasep produzidas pela MedProv 232/2004 não surtiram efeito, uma vez que foram revogadas pela MedProv 243/2005. Posteriormente, como a lei de conversão da MedProv 232/2004 (Lei 11.119/2005, revogada depois pela Lei 11.482/2007) também não albergou as alterações das contribuições Cofins e PIS/Pasep, pois trouxe apenas disposições acerca de outros tributos, a MedProv 243/2005 acabou sendo declarada prejudicada, por ser dispensável na parte em que revogava as alterações trazidas originalmente pela MedProv 232/2004.

PIS/Pasep e Cofins não-cumulativas o “faturamento” (materialidade autorizada pelas normas de competência das contribuições – art. 195, I, *b* e art. 239, da CF/88).

Porém, da mesma forma que a Lei 9.718/98 havia feito anos antes, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 transfiguraram o conceito de “faturamento” – que compreende a “receita bruta da venda de bens (mercadorias) e de serviços” – para pretensamente representá-lo como o “total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Parece-nos que o Governo, talvez crente em um pretense “efeito hipnótico” da repetição, tentou assim nos convencer de que o conceito de “faturamento” se confundiria com o de “receita total”.

Mas não conseguiu. E pouco importa que a grandeza “receita” esteja agora autorizada a ser hipótese de incidência e base de cálculo das contribuições em questão, conforme previsto a partir das EC 20/98 (para Cofins) e 33/2001 (para PIS/Pasep e Cofins), pois essa não foi a escolha fixada pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. As citadas leis escolheram como hipótese o “faturamento”, mas tentaram confundi-lo com o conceito de “receita”, o que não se pode permitir, em obediência às próprias normas de competência das contribuições Cofins e PIS/Pasep.

Ao expor os conceitos de “faturamento” e de “receita” expressos nas normas de competência dos arts. 195, I, *b* (EC 20/98) e 149, § 2.º, III, *a* (EC 33/2001), demonstramos claramente que cumpre ao legislador ordinário atender às diretrizes dos arts. 194, V e 195, § 9.º da CF/88, e para tanto, deverá escolher uma dentre as duas hipóteses de incidência possíveis às contribuições Cofins e PIS/Pasep: a “receita” ou o “faturamento”. E para tal desiderato, não poderia confundir essas materialidades.

Por mais esse motivo, não se pode permitir ao legislador federal, a pretexto de tentar “justificar” ou “ocultar” equívoco de legislação passada (Lei 9.718/98), ampliar novamente o conceito de “faturamento” para confundi-lo com o de “receita”, sob pena de esvaziar de sentido os dispositivos constitucionais acima referidos.

Em vista do exposto, temos que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 são inconstitucionais em face das normas de competência das contribuições PIS/Pasep (art. 149, § 2.º, III, *a*) e Cofins (art. 195, I, *b*, *c/c* art. 149, § 2.º, III, *a*), que diferenciam necessariamente os dois conceitos: “faturamento” e “receita”.

Mas as citadas leis também podem ser consideradas ilegais por ferir o texto do art. 110 do CTN,⁶³ pois tentaram modificar (ampliar) o conceito de “faturamento” constituído no direito privado, pela legislação infraconstitucional, e utilizado pela Constituição para definição da competência tributária da União Federal no campo das contribuições PIS/Pasep e Cofins.

63. “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.” (grifos nossos).

Ao afirmarmos pela violação do art. 110 do CTN, não deixamos de reconhecer que o citado artigo do Código Tributário é *precepto didático*, simples explicitação da correta interpretação das normas de competência constitucionais, que albergando institutos, conceitos ou formas do direito privado, no mais das vezes os “constitucionalizam” para efeito de delimitar a incidência dos tributos.

Em última análise, a presente questão se resume a vício de inconstitucionalidade, apenas comprovado pelo texto legal do CTN. Valem aqui as mesmas considerações já expostas quando tratamos da violação do art. 110 do CTN pela Lei 9.718/98.

6.3 A inconstitucionalidade das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 pela confusão das hipóteses de incidência “faturamento” e “receita”: violação da norma de competência das contribuições PIS/Pasep (art. 149, § 2.º, III, a) e Cofins (art. 195, I, b e art. 149, § 2.º, III, a)

Como já vimos, as Leis 10.637/2002 (PIS/Pasep) e 10.833/2003 (Cofins) definiram como hipótese de incidência das contribuições no regime de incidência não-cumulativa o “faturamento mensal”, porém, alteraram o conceito de “faturamento” para incluir nele a “totalidade das receitas” auferidas pela pessoa jurídica, violando assim a norma de competência das contribuições PIS/Pasep e Cofins, que albergaram os conceitos de “faturamento” e de “receita” como materialidades distintas.⁶⁴

Esse vício de inconstitucionalidade das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que reflete na violação ao precepto didático contido no art. 110 do CTN, possui uma sensível diferença de grau em relação à inconstitucionalidade cometida pela Lei 9.718/98, porque foi cometido em situação jurídica ligeiramente diversa, e quicá mais grave: quando da edição das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, já havia expressa previsão constitucional da dessemelhança entre os conceitos de “faturamento” e “receita”.

Tais conceitos, que servem de limites nas normas de competência das contribuições sociais em questão, foram colhidos pelo texto constitucional como significantes de materialidades distintas. Ou seja, “faturamento” e “receita” não se confundem. Já comprovamos: “faturamento” é inequivocamente menos do que “receita”.

Tal diferença entre os conceitos é evidente na redação dada pela EC 20/98 ao art. 195, I, b e pela EC 33/2001 ao 149, § 2.º, III, a, e foi reconhecida por diversos Ministros do Supremo Tribunal Federal (STF), por ocasião do julga-

64. Como vimos no item anterior, a “ilegalidade” cometida contra o art. 110 do CTN pela Lei 10.833/2003 (conversão da MedProv 135/2003) em verdade é mero reflexo da violação da norma de competência das contribuições PIS/Pasep e Cofins, contidas nos arts. 195, I, b (Cofins) e 149, § 2.º, III, a (PIS/Pasep e Cofins) da CF/88, já com a redação dada pelas EC 20/98 e 33/2001.

mento dos RE 346.084-6/PR, 390.840-5/MG, 357.950-9/RS e 358.273-9/RS.⁶⁵ O Ministro Carlos Britto chegou inclusive a citar o teor do art. 149, § 2.º, III, a para fundamentar suas razões.⁶⁶

Se o texto constitucional expressa a diferença que existe entre os conceitos de “faturamento” e “receita”, ao revelar que ambos podem ser hipótese de incidência da contribuição Cofins, não há como a lei igualar tais conceitos. Por serem distintas, as hipóteses “faturamento” e “receita” não podem ser confundidas pelo legislador infraconstitucional, sob pena de inconstitucionalidade por violação da norma de competência das contribuições em comento.

Além disso, lembre-se que se acaso fossem confundidos os conceitos, restariam como letra morta, no caso das contribuições Cofins e PIS/Pasep, o disposto nos arts. 194, V, e 195, § 9.º, conforme já comentamos anteriormente, ao tratamos do conteúdo e da função dos conceitos de “receita” e de “faturamento” trazidos no texto da Constituição a partir da EC 20/98 e repisadas quando da EC 33/2001.

Partindo dessas premissas, concluímos pela possibilidade de arguir a inconstitucionalidade do *caput* do art. 1.º e de seus §§ 1.º e 2.º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, por violarem a diferença conceitual entre as hipóteses de incidência possíveis para as contribuições PIS/Pasep e Cofins, diferença essa firmada nas normas de competência desses tributos.

6.4 A aparente constitucionalidade da ampliação da incidência das contribuições PIS/Pasep e Cofins: de “faturamento” para “receita”: pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e o Supremo Tribunal Federal

Em sentido contrário ao aqui exposto, alguns autores entendem que a formulação da hipótese de incidência e da base de cálculo das contribuições PIS/Pasep e Cofins contida no art. 1.º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 é constitucional.⁶⁷ Os defensores dessa tese intentam justificá-la basicamente com quatro (04) argumentos:

65. STF Pleno, rel. Ministro Marco Aurélio, julgamento final por maioria em 09.11.2005, ocasião na qual foi declarado inconstitucional o § 1.º do art. 3.º da Lei 9.718/98.

66. O Ministro Carlos Britto foi o único Ministro a se manifestar expressamente sobre o teor do art. 149, § 2.º, III, a, ainda que de forma mui breve, tendo em vista que o foco da atenção dos Ministros voltava-se na ocasião sobre a análise do art. 195, I, da CF/88. Foram as palavras do Ministro:

“Se o Ministro Gilmar Mendes me permite: esse apartamento que faço entre faturamento e receita bruta, eu enxergo em vários dispositivos da Constituição Federal até hoje, com a redação atual. Vou me permitir ler um.

O art. 149, § 2.º, III, estabelece: (...).

Então, entendo que a Constituição brasileira separou radicalmente os dois institutos, da receita bruta e do faturamento, até hoje.”

67. Nesse sentido, dentre outros, vejam-se as opiniões de Solon Sehn (*Cofins incidente sobre a receita bruta*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, pp. 112-113 e 179)

O i) a ampliação do conceito de “faturamento” para confundi-lo com a receita total da pessoa jurídica não passa de mero equívoco de redação – ou seja, o texto legal, mesmo que de forma confusa, “intentou expressar” a idéia de que as contribuições não-cumulativas incidem sobre a “receita total” e não apenas sobre o “faturamento”;

ii) a incidência sobre a “receita total” no caso – ainda que confundida com o “faturamento” – estaria permitida pela redação dos arts. 195, I, *b* c/c art. 149, § 2.º, III, *a* para Cofins e pela redação do art. 149, § 2.º, III, *a* para a contribuição PIS/Pasep;

iii) Em sendo as Leis 10.637/2002 (conversão da MedProv 66/2002) e 10.833/2003 (conversão da MedProv 135/2003) posteriores às EC 20/98 e 33/2001 (emendas que ampliaram a norma de competência das contribuições para atingirem também a “receita” além do “faturamento”), seria lógico supor que tais leis escolheram como hipótese de incidência a “receita total” e não apenas o “faturamento” (materialidade menos ampla e já prevista na redação anterior às citadas emendas).

iv) As MedProv 66/2002 (originária da Lei 10.637/2002) e 135/2003 (originária da Lei 10.833/2003) não incidiram em inconstitucionalidade frente à vedação contida no art. 246 da CF/88, pois a EC 32/2001 limitou no tempo a vedação à edição de medidas provisórias para regulamentar dispositivo constitucional alterado por emenda. Ou seja, pela nova redação dada pela EC 32/2001 ao art. 246, apenas as emendas promulgadas entre 01.01.1995⁶⁸ até 11.09.2001 não podem ser regulamentadas por medida provisória.⁶⁹ Como as MedProv 66/2002 e 135/2003 foram editadas com base na EC 33, de 11.12.2001,⁷⁰ não seria possível alegar sua inconstitucionalidade.

Com a devida vênia, em face de todo o exposto não podemos concordar senão apenas com o último argumento apontado (item “iv”), pois como vimos anteriormente:

i) Não se trata de mero equívoco de redação, sanável pela atividade do intérprete. Trata-se sim de inconstitucionalidade, pela desobediência das normas de competência das contribuições Cofins e PIS/Pasep (arts. 195, I, *b* e 149, § 2.º, III, *a*), pois foram iguados conceitos que a Constituição diferenciou⁷¹ e sobre os quais atribuiu alternativamente ao legislador da União optar,

⁶⁸ e René Bergmann Ávila e Éderson Garin Porto (*Cofins*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, pp. 133-134).

⁶⁹ Data determinada pela redação da EC 6/95 (promulgada em 16.08.1995).

⁷⁰ Data da promulgação da EC 32/2001.

⁷¹ Emenda que ampliou a competência de ambas as contribuições – Cofins e PIS/Pasep – para atingirem a “receita”.

⁷² No mesmo sentido, também pela inconstitucionalidade, veja-se: “CAVALLO, Achilles Augustus. *Comentários à legislação da Cofins*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 102; PEREIRA, João Luis de Souza. O fato gerador do PIS/COFINS e a competência tributária da União. I PIS – Cofins – Questões atuais e polêmicas (Coord. Octavio Campos Fischer e Marcelo Magalhães Peixoto). São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 614-615.

sob pena de tornar ineficazes os comandos contidos nos arts. 195, § 9.º e 194, V, da CF/88;⁷²

ii) Realmente a incidência das contribuições Cofins e PIS/Pasep pode ser instituída sobre a “receita total” das pessoas jurídicas, com base nas novas normas de competência trazidas pelas EC 20/98 e 33/2001. Porém, não foi o que ocorreu por meio das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, pois tais leis escolheram como hipótese de incidência e base de cálculo das contribuições não-cumulativas o “faturamento”, mas alteraram seu conceito, para confundi-lo com a “receita total”, o que feriu frontalmente o art. 110 do CTN, que é na verdade reflexo da supremacia das normas de competência constitucionais;

iii) O fato das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 terem sido editadas posteriormente ao surgimento da competência legislativa ampliada das contribuições Cofins e PIS/Pasep não significa que a *mens legis* tencionou necessariamente tributar apenas a “receita” das pessoas jurídicas em geral. Como já demonstramos, ao legislador cabe atender às diretrizes apontadas pelos arts. 194, V e 195, § 9.º, escolhendo, para tributar cada atividade econômica, uma das duas materialidades – “receita” ou “faturamento”, tudo a depender de um adequado juízo técnico-legislativo, que mantenha a equidade na participação dos agentes econômicos no custeio da seguridade social.⁷³

⁷² Lembre-se que a escolha alternativa dos conceitos de “faturamento” e de “receita” como hipótese adequada à incidência das contribuições Cofins e PIS/Pasep entre os diversos sujeitos passivos é a fórmula adequada para o legislador federal garantir a equidade na forma de participação dos diversos agentes econômicos (produtores, comerciantes, prestadores de serviço, instituições financeiras, etc.) no custeio da seguridade social, cumprindo diretriz do art. 194, V, também com base nos critérios apontados pelo § 9.º do art. 195 da CF/88.

⁷³ E não nos parece adequado simplesmente supor que, sendo o regime de incidência plurifásica não-cumulativa um regime geral – aplicável como regra a todas as pessoas jurídicas – o legislador deva escolher necessariamente a “receita” como hipótese de incidência das contribuições apenas pelo fato de ser tal materialidade mais representativa do ponto de vista econômico que o “faturamento”. O legislador federal ainda pode (mesmo após as EC 20/98 e 33/2001) escolher perfeitamente o “faturamento” como hipótese de incidência das contribuições Cofins e PIS/Pasep, especialmente tendo em vista que a grande maior parte das atividades econômicas geram tal materialidade de forma substancial. “Receita” – assim aponta a lógica da diretriz “equidade na forma da participação no custeio da seguridade social” (art. 194, V) – deve ser a grandeza escolhida pela legislação da Cofins e PIS/Pasep primordialmente nos casos de atividades que geram insignificante “faturamento”, como é o caso das atividades bancárias, por exemplo. Especialmente sobre as receitas das instituições financeiras e a contribuição Cofins, veja-se também nosso estudo: PETRY, Rodrigo Caramori. A Cofins e a tributação sobre as receitas das instituições financeiras. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 145. São Paulo: Dialética, out. 2007, pp. 116-131.

Por último, ainda cabe observar que o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento pela inconstitucionalidade do § 1.º do art. 3.º da Lei 9.718/98,⁷⁴ o fez baseado fundamentalmente na ausência de permissão constitucional para a incidência das contribuições Cofins e PIS/Pasep sobre a “receita”, tendo em vista que apenas o “faturamento” (materialidade diversa e menos ampla) era autorizado pelas normas de competência das citadas contribuições. Assim, em tributando a “receita”, a Lei 9.718/98 criou contribuições não previstas na Constituição, e sem atender aos limites que o § 4.º do art. 195 exige para contribuições residuais.

Analisando o teor dos votos exarados pelos Ministros no citado julgamento do STF, prontamente se percebe que, de tão flagrante, a inconstitucionalidade do § 1.º do art. 3.º da Lei 9.718/98 não exigiu que a análise do Pretório Excelso se aprofundasse sobre a outra inconstitucionalidade também cometida por essa lei: a alteração do conceito de “faturamento”, que foi confundido com a “receita total” das pessoas jurídicas. Tal fato, evidentemente, não impede que o Supremo venha a declarar tal inconstitucionalidade, uma vez suscitado o controle de constitucionalidade no caso.

Enfim, atualmente já firmada de forma clara a diferenciação constitucional dos conceitos de “receita” e “faturamento”, conforme expresso nas novas normas de competência das contribuições Cofins e PIS/Pasep trazidas pelas EC 20/98 e 33/2001, cremos esteja francamente a descoberto a inconstitucionalidade do art. 1.º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, na forma já exposta.

7. APLICABILIDADE LIMITADA DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003

ÀS PESSOAS E RECEITAS SUBMETIDAS AO REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA DAS CONTRIBUIÇÕES PIS/PASEP E COFINS

Apenas a título de argumentação, percebe-se que mesmo na hipótese de serem superados os vícios de inconstitucionalidade e “ilegalidade” que atingem a majoração da hipótese de incidência e da base de cálculo das contribuições PIS/Pasep e Cofins, antes expostos, tal majoração submete apenas as pessoas jurídicas e as respectivas receitas que estiverem albergadas no regime de incidência plurifásica não-cumulativa instituída nas Leis 10.637/2002 (PIS/Pasep) e 10.833/2003 (Cofins).

Como já expusemos em trabalho anterior,⁷⁵ esse é apenas um dos regimes jurídico-tributários possíveis para determinar a incidência, apuração e recolhimento das contribuições em questão. Queremos apenas deixar claro que as pessoas jurídicas e as receitas que estiverem excepcionadas do regime de incidência não-cumulativa das contribuições PIS/Pasep e Cofins não devem ser atingidas pela majoração da hipótese de incidência e da base de cálculo formuladas pelas leis antes citadas.

74. Vide RE 346.084-6/PR, 390.840-5/MG, 357.950-9/RS e 358.273-9/RS.

75. PETRY, Rodrigo Caramori. Os regimes tributários das contribuições Cofins e PIS/Pasep – Novas alterações e seus contornos constitucionais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 138. São Paulo: Dialética, mar. 2007, pp. 96-114.

Isso porque as Leis 10.637/2002 (art. 8.º) e 10.833/2003 (art. 10) estabeleceram que as pessoas jurídicas e as receitas não albergadas no regime de incidência não-cumulativa continuam submetidas às normas anteriores das contribuições PIS/Pasep e Cofins.⁷⁶

E em sendo a legislação anterior às Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 inconstitucional – como é a Lei 9.718/98⁷⁷ – deverá ser aplicada às pessoas e receitas excluídas do regime não-cumulativo a legislação imediatamente anterior a essa inválida lei, ou seja, no caso da contribuição PIS/Pasep, a Lei 9.715/98, e no caso da Cofins, a LC 70/91.

Essas leis anteriores (Lei 9.715/98 e LC 70/91) prevêem como hipótese de incidência e base de cálculo das contribuições PIS/Pasep e Cofins apenas o “faturamento”, ou seja;

i) a “receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza” (vide art. 2.º, *caput*, da LC 70/91), sem incluir “outras receitas”;

ii) a “receita bruta da venda de bens (mercadorias) e de serviços” (vide art. 2.º, I e art. 3.º, *caput*, da Lei 9.715/98), ou seja, sem incluir “outras receitas”.

76. “Art. 8.º. Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1.º a 6.º (...) [segue-se listagem de diversas pessoas e receitas excluídas do regime da Lei 10.637/2002]. (explicitação entre colchetes).

“Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da Cofins, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1.º a 8.º (...). [segue-se listagem de pessoas e de receitas excluídas do regime da Lei 10.833/2003]. (explicitamos entre colchetes).

77. Lembrando que tal declaração deverá ser buscada no Judiciário.

Revista

TRIBUTÁRIA
e de finanças
públicas

Ano 15 • n. 77 • nov.-dez./2007

Coordenador-geral

DEJALMA DE CAMPOS

Coordenador de Jurisprudência

MARCELO CAMPOS

Conselho Editorial Nacional

Agostinho Toffoli Tavalaro, Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, Antonio Cláudio Mariz de Oliveira, Arnaldo Wald, Aires Fernandino Barreto, Bernardo Ribeiro de Moraes, Carlos Mário da Silva Velloso, Cláudio Santos, Dejalma de Campos, Eduardo Arruda Alvim, Eduardo Jardim, Edvaldo Pereira de Brito, Fabio Nusdeo, Fátima Fernandes de Souza Garcia, Gilmar F. Mendes, Gustavo Miguez de Mello, Hamilton Dias de Souza, Ivan Tauil Rodrigues, Ives Gandra da Silva Martins, João Guilherme M. Barbuto, José Carlos Moreira Alves, José Eduardo Soares de Mello, Leo Krakowiack, Leon Fredja Szklarowsky, Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Marcelo Campos, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Misabel Dersi, Nelson Jobim, Paulino Olavarrieta, Paulo de Barros Carvalho, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, Plínio José Marafon, Roberto Rosas, Rogério Vidal Gandra Martins, Sydney Sanches, Sacha Calmon Navarro Coelho, Tércio Sampaio Ferraz, Wagner Balera e Zelmo Denari.

Conselho Editorial Internacional

Alberto Tarsitano (Argentina), Alberto Xavier (Portugal), Alfredo Benítez Rivas (Bolívia), André Valle Bilinghurst (Peru), Augusto Fantozzi (Itália), Diogo Leite de Campos (Portugal), Eusébio Gonzalez (Espanha), Israel Hernandez Morales (Costa Rica), José Luiz Shaw (Uruguai), José Maria Meléndez Garcia (Guatemala), Klaus Vogel (Alemanha), Luiz Miguel Gomes Sjöberg (Colômbia), Manoel Pires (Portugal), Pablo Egas Reyes (Equador), Piero Adonnino (Itália), Rubén Candela Ramos (Espanha), Victor Uckmar (Itália).



**Academia Brasileira
de Direito Tributário**

www.abdt.org.br

Rua Major Quedinho, 111, 1.º andar – Cj. 105

Fone 11 3255-6008 – abdt@abdt.net

CEP 01050-904 – São Paulo, SP, Brasil

Revista

TRIBUTÁRIA
e de finanças
públicas

Ano 15 • n. 77 • nov.-dez./2007

Coordenador-geral

DEJALMA DE CAMPOS

Coordenador de Jurisprudência

MARCELO CAMPOS

Publicação oficial da

Academia Brasileira de Direito Tributário – ABDT

Repertório autorizado de Jurisprudência pelo Supremo Tribunal Federal, sob o n. 33/01, de 13.11.2001, e pelo Superior Tribunal de Justiça, Portaria 6, de 11.06.2001 (DJU 19.06.2001), pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Portaria COJUD 2, de 21.03.2003 (DJU 25.03.2003), Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Portaria 311, de 15.12.1998, Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Portaria 1, de 24.02.2003 (DJU 20.03.2003), e pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Despacho de 07.08.2003 (DJU 15.08.2003).

EDITORA
REVISTA DOS TRIBUNAIS

REVISTA
TRIBUTÁRIA
E DE FINANÇAS PÚBLICAS

Repositório de jurisprudência autorizado
pelo STF, pelo STJ e pelos TRFs
1.^a, 2.^a, 4.^a e 5.^a Regiões.

ISSN 1518-2711

2040070077



9 771518 271008



EDITORA 
REVISTA DOS TRIBUNAIS

REVISTA
TRIBUTÁRIA

E DE FINANÇAS PÚBLICAS

Ano 15 - 77 - novembro-dezembro 2007

Coordenação: Dejalma de Campos

Direito tributário x concorrência - Direito de privacidade em matéria tributária - Serviços de transporte aéreo e terrestre de passageiros: incidência do ICMS - PIS - Poder Executivo brasileiro - ICMS - CPMF - Dupla tributação internacional - Processo administrativo tributário - Tributação com base no lucro presumido - sanções tributárias - Parcela de Preço Específica - Crimes contra a ordem tributária - Medida Provisória 303/2006 - Lançamento por homologação - COFINS.



EDITORA 
REVISTA DOS TRIBUNAIS