

Gabriela De Marchi Capeletto

**O CONCEITO DE FATURAMENTO E A INCONSTITUCIONALIDADE DA  
LEI 9.718/98.**

Monografia defendida como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, sob a orientação da Professora Doutora Betina Triegger Grupenmacher.

Curso de Graduação em Direito

Direito do Estado

Curitiba, 2010

## **TERMO DE APROVAÇÃO**

Gabriela De Marchi Capeletto

### **O CONCEITO DE FATURAMENTO E A INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 9.718/98.**

Monografia defendida como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

---

**Prof. Dra. Betina Triegger Grupenmacher**

Orientadora – 1º membro

Curitiba, 16 de novembro de 2010

*Dedico este trabalho aos que me são essenciais e  
sem os quais não haveria motivos para continuar:  
A Deus, pela vida tão maravilhosa que me proporciona;  
Aos meus pais, por serem meu orgulho e exemplo;  
Às minhas irmãs, maior presente que a vida me deu;  
Aos amigos, pelo companheirismo indispensável  
para chegar até aqui e ir além.*

## I. Sumário

Resumo.....	v
1. Introdução.....	1
2. PIS e COFINS - Conceitos.....	3
3. As formas de tributação anterior à Lei 9.718/98 – o surgimento das contribuições PIS e COFINS. ....	17
4. O conceito de faturamento e a inadequação do novo regime.....	20
5. As inconstitucionalidades da mudança.....	30
6. Posicionamentos do STJ e STF sobre a matéria.....	36
7. Restituição de Indébito.....	41
8. Conclusão.....	44
9. Bibliografia.....	47

## **II. Resumo**

Este trabalho versará sobre mudanças efetuadas na legislação tributária por ocasião da promulgação da Lei nº 9.718/1.998. Analisaremos tais alterações e argumentaremos sobre os motivos que nos fazem entendê-las inconstitucionais sob a luz da Constituição de 1.988. Primeiramente, propõe-se um estudo breve acerca de conceitos gerais do Direito Tributário, tais como a definição de tributo e de contribuições sociais, e em seguida sobre a natureza jurídica e regras-matrizes de incidência das contribuições ao PIS e a COFINS. Na sequência, analisaremos as Leis Complementares que instituíram tais contribuições em nosso ordenamento jurídico. Com a finalidade de embasar nossa posição pela inconstitucionalidade das alterações trazidas pela lei em apreço, detalharemos os dispositivos legais e princípios constitucionais violados. Após, colacionaremos alguns julgados dos Tribunais Superiores, os quais demonstram que a posição dos Egrégios é semelhante à defendida neste estudo. Finalmente, discorreremos rapidamente sobre a possibilidade de adentrar com ações individuais para pleitear junto ao Poder Judiciário o ressarcimento do que foi indevidamente recolhido em virtude da Lei nº 9.718/1.998.

### **III. Abstract**

This work will examine changes in tax laws made in the occasion of the promulgation of Law nº 9.718/1.998. We will review these changes and argue about the reasons that make us understand them unconstitutional in light of the Constitution of 1988. First, it proposes a brief study about the general concepts of the Tax Law, such as the definition of tax and social contributions, and then on the legal rules and motherboards incidence of contributions PIS and COFINS. In the sequel, we will analyze the Complementary Laws that have established such contributions to our legal system. With the goal of sustaining our position as unconstitutional because of the changes brought by the law at issue, we detail the legal and constitutional principles violated. After, collect some judged the Superior Courts, which show that the position of Distinguished advocated is similar to this study. Finally, we briefly about the possibility of entering in individual stocks to plead before the judicial branch of the compensation that was improperly collected by virtue of Law nº 9.718/1.998.

## 1. Introdução

Este trabalho pretende contribuir para o estudo do Direito Tributário Brasileiro. Partindo da análise de uma Lei que, ao nosso ver, provocou alterações inconstitucionais no regime jurídico das Contribuições Sociais PIS e COFINS, tivemos a oportunidade de estudar princípios constitucionais tributários, regras de competência, e legislação tributária, dentre outros assuntos. Embora nossa análise tenha se restringido a apenas uma lei e dois tributos, acreditamos que a linha de raciocínio aqui desenvolvida possa servir como base para o estudo de tantas outras leis e atos normativos referentes à matéria tributária, uma vez que os temas abordados se aplicam a todo o direito tributário.

A importância de fazermos um estudo desta natureza se justifica não só em termos acadêmicos, dada a importância da disciplina na formação dos estudantes de direito, mas também pela sua repercussão no campo prático. A Lei nº 9.718/1.998 levou a efeito mudanças que, a mais de uma década, refletem na contabilidade de inúmeras empresas. Isso acaba por gerar reflexos, direta ou indiretamente, em diversos outros setores, pois o fato de se dispender de mais capital para o pagamento de tributos implica, por vezes, de modo severo, na saúde das empresas. Em outras palavras, uma alteração repentina como a experimentada em razão da promulgação da Lei nº 9.718/1.998 pode repercutir no sentido de limitar o crescimento da atividade empresarial, seja por obstaculizar a geração de novos empregos, seja por forçar a realocação de recursos destinados à pesquisa, desenvolvimento, responsabilidade social, e atendimento ao consumidor, para o pagamento de exações tributárias até então não provisionadas.

Ressaltemos, desde logo, que não se pretende encontrar uma forma de “burlar” a arrecadação idônea do fisco. A atividade arrecadatória do Estado é, obviamente, legítima e imprescindível à manutenção do Estado assistencialista e provedor das necessidades fundamentais de todos os seus cidadãos. O que se busca, todavia, é desestimular a prática de arbitrariedades no âmbito do direito tributário, como a violação dos princípios da legalidade e da segurança jurídica, princípios estes absolutamente elementa-

res à existência do Estado Democrático de Direito, conforme previsto pela Constituição Federal de 1.988.

Acreditamos que quando os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário operam conjuntamente, observando estritamente a legalidade, o Estado se legitima e afirma o princípio republicano. Além disso, o fato de cada esfera exercer sua função de maneira a não exceder os limites do que lhe é permitido, propicia o bom andamento da máquina administrativa. Isto porque sabemos que, promulgada uma lei inconstitucional, os cidadãos que forem lesados em algum direito certamente irão se socorrer do Poder Judiciário para remediar as consequências trazidas com advento de tal lei. Assim, se o Poder Legislativo exerce suas funções em atenção ao disposto no ordenamento jurídico, centenas de ações judiciais deixam de ser propostas. A consequência é uma menor sobrecarga da máquina judiciária, e um funcionamento mais efetivo do aparato estatal.

Esclarecidos os propósitos maiores deste trabalho, iniciaremos com uma análise um pouco mais profunda sobre os tributos objetos de apreciação. Em seguida, nos deteremos a comentar as alterações trazidas pela Lei nº 9.718/1.998, e as razões pelas quais julgamo-las inconstitucionais.



## Apontamentos teóricos

### 2. PIS e COFINS – Conceitos.

#### 2.1 Tributos: breves considerações.

Antes de adentrarmos propriamente ao cerne deste trabalho, faz-se necessário analisar, ainda que sinteticamente, alguns conceitos gerais do Direito Tributário, os quais possuem absoluta relevância para o bom deslinde da questão central.

Primeiramente, tratemos da matéria mais ampla: tributos.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, apresenta o seguinte enunciado: “*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei ou cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”.

A despeito das diversas críticas apontadas pela doutrina, deste ditame legal temos que tributo é *prestação*, é o objeto de uma relação jurídica obrigacional. Na relação jurídico tributária, o pólo ativo é ocupado pelo ente público arrecadatário (credor), e o pólo passivo, pelo contribuinte (devedor) da obrigação tributária ou seu substituto tributário.

Por sua vez, a prestação (tributo), consiste na entrega, pelo sujeito passivo ao sujeito ativo, de um determinado montante em dinheiro. A redação do art. mencionado é pleonástica, na medida em que, se a prestação é pecuniária, seu valor será, conseqüentemente, expresso em moeda.

O ordenamento jurídico brasileiro veda a prestação tributária *in labore* ou *in natura*, as quais consistem, respectivamente, em realização de trabalho pelo sujeito passivo da obrigação em favor do credor tributário, e em entrega de bens para a satisfação da relação jurídica obrigacional tributária, mas a letra da lei, da forma como redigida, abre espaço para a criação de tributos desta forma.<sup>1</sup>

A prestação tributária, diferentemente das obrigações oriundas do direito privado, estabelecidas por contratação entre as partes, decorre da vontade da lei, é obrigação

---

<sup>1</sup>“O sistema não admite a prestação *in natura*, contraditando aquilo que faz supor o art. 3.º do Código Tributário Nacional, quando enuncia que pode ser em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir.” CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, Editora Saraiva, 17ª Edição, p. 457.

*ex lege*. Daí o seu carácter compulsório; ocorrendo o fato previsto no aspecto material da regra-matriz de incidência, nasce a obrigação, e não cabe às partes dispor a seu respeito.

Ainda, quanto ao fato de o tributo não constituir sanção por ato ilícito, tal característica é o que o difere das multas e demais sanções indenizatórias. A atividade ou fato ensejadores de um tributo serão sempre lícitos (auferir renda, ser proprietário de imóvel, prestar serviço etc.).<sup>2</sup>

Por fim, a cobrança do tributo será feita por meio de atividade administrativa plenamente vinculada, independentemente de juízo de conveniência e oportunidade. É de responsabilidade do ente público verificar a ocorrência da hipótese de incidência, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e notificá-lo a pagar, evidenciando-se o carácter vinculado da atividade administrativa de cobrança tributária.

A esse respeito, vejamos a lição do Prof. Hugo de Brito Machado:<sup>3</sup>

Dizendo o CTN que o tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, que significar que a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminação normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei. Esta deve ser minudente, prefigurando com rigor e objetividade os pressupostos para a prática dos atos e o conteúdo que estes devem ter. Deve descrever o fato gerador da obrigação tributária, a base de cálculo que estes devem ter. Deve descrever o fato gerador da obrigação tributária, a base de cálculo, a alíquota, o prazo para pagamento, os sujeitos da relação tributária e tudo o mais.

O gênero “tributos” engloba espécies, quais sejam: os impostos, as taxas, as contribuições de melhorias, os empréstimos compulsórios, e as contribuições especiais. Passaremos a analisar estas últimas.

## **2.2 As figuras das contribuições.**

As contribuições são figuras um tanto quanto peculiares. Muito se discutiu acerca de sua natureza, se tributária ou não. O Supremo Tribunal Federal chegou a afirmar, na década de 1990<sup>4</sup>, que tais exações não poderiam ser consideradas figuras

---

<sup>2</sup> “É notável a cláusula “que não constitua sanção de ato ilícito porque permite estremar os tributos das multas”. ATALIBA, Geraldo *in* Hipótese de incidência tributária, Malheiros Editores, 5ª Edição, p. 31.

<sup>3</sup>Curso de Direito Tributário, Malheiros Editores, 31ª edição, p. 67 e 68.

<sup>4</sup> RE 164150/PR – Rel. Min. Sepúlveda Pertence – DJ 16/06/1995.

tributárias, uma vez que, embora fossem arrecadadas de forma compulsória e por força de lei, não se caracterizavam como *receitas públicas*, pelo que não se poderia considerá-las como espécie tributária.

Tal entendimento foi, posteriormente, alterado, tendo em vista que a caracterização de espécies tributárias, em verdade, se faz com base em outros dois elementos: a base de cálculo e a hipótese de incidência da norma.

Imperioso citarmos, aqui, os ensinamentos do Prof. Paulo de Barros Carvalho:<sup>5</sup>

Não é de agora que advogamos a tese de que as chamadas contribuições sociais têm natureza tributária. Vimo-las sempre como figuras de impostos ou de taxas, em estrita consonância com o critério constitucional consubstanciado naquilo que nominamos de tipologia tributária no Brasil. Todo o suporte argumentativo calcava-se na orientação do sistema, visto e examinado na sua integridade estrutural. Assim, outra coisa não fez o legislador constituinte senão prescrever manifestamente que as contribuições sociais são entidades tributárias, subordinando-se em tudo e por tudo às linhas definitórias do regime constitucional peculiar dos tributos.

Observemos o que leciona Octavio Campos Fischer:<sup>6</sup>

...as contribuições do artigo 149 da CF/88 são tributos porque assim podem ser conceituadas: são (endo)normas que, na sua hipótese tributária, prevêm a ocorrência de um fato jurídico, vinculado ou não a uma atividade estatal, que, além do mais, é lícito e não consistente num acordo de vontades, e, se verificado no mundo fenomênico, fará nascer uma relação jurídica, de cunho, portanto, tributário, na qual o sujeito passivo deverá entregar uma determinada quantia em dinheiro ao poder público ou àquele que lhe fizer as vezes. Ou seja, as Contribuições Especiais encaixam-se perfeitamente no conceito constitucional de tributo.

E acompanhando este entendimento, o Prof. Roque Antonio Carrazza:<sup>7</sup>

... as contribuições são, sem sombra de dúvida, tributos, uma vez que devem necessariamente obedecer ao *regime jurídico tributário*, isto é, aos princípios que informam a tributação, no Brasil.

Assim, tendo em vista a natureza jurídica das contribuições ora estudadas (cuja análise pormenorizada será feita adiante), bem como o regime jurídico a que estas se submetem, parece-nos apropriado caracterizá-las como verdadeiras espécies tributárias.

---

<sup>5</sup> Curso de Direito Tributário, p. 42.

<sup>6</sup> A Contribuição ao PIS, p. 69.

<sup>7</sup> Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 320.

Superado este primeiro obstáculo, deparamo-nos com outra discussão, qual seja, a da autonomia da espécie “contribuição”.

Com efeito, este assunto é controverso: para alguns doutrinadores, a exemplo de Paulo de Barros Carvalho<sup>8</sup>, as contribuições constituem espécie tributária não-autônoma, sendo, por vezes reduzidas a imposto, e outras, à taxa.

Já para outros autores como Hugo de Brito Machado<sup>9</sup>, o critério para definir as contribuições como figuras tributárias dotadas de autonomia é diverso, e reside no fato de estas possuírem uma característica extremamente peculiar: definição específica quanto à destinação do produto de sua arrecadação.

Linha de raciocínio semelhante foi adotada por Marçal Justen Filho<sup>10</sup>:

Perante o sistema constitucional anterior, afirmava-se que a “destinação” dos recursos a serem auferidos através de uma exação não apresentava relevância para fins tributários. (...) Com a consagração constitucional da categoria tributária da contribuição especial, verificou-se um câmbio nos princípios vigente até 1988.

Em que pese o entendimento neste sentido, dele não compartilharemos. Isto porque a destinação do produto arrecadado não é matéria pertinente ao Direito Tributário, e sim ao Direito Financeiro.

É conceito basilar da disciplina tributária que a destinação da arrecadação não serve como base para se definir ou caracterizar um tributo; aliás, não se pode definir isto previamente, a arrecadação deve ser distribuída conforme o previsto pelas leis orçamentárias, as quais constituem objeto de estudo das finanças públicas e do Direito Financeiro.

Como leciona Octavio Campos Fischer<sup>11</sup>:

As regras-matrizes de incidência dos tributos não prevêm, de modo algum, em sua estrutura lógica, a finalidade para a qual os mesmos foram instituídos. Esta, em verdade, vem delineada em uma norma de direito financeiro e não de direito tributário, que cuida da instituição do tributo, enquanto àquela cabe tratar da destinação do produto arrecadado.

---

<sup>8</sup> “A conclusão parece-nos irrefutável: as contribuições sociais são tributos que, como tais, podem assumir a feição de impostos ou de taxas”, in Curso de Direito Tributário, p. 44.

<sup>9</sup> “As *Contribuições de Seguridade Social* caracterizam também pela vinculação à finalidade dos recursos que geram” in Curso de Direito Tributário, p. 71.

<sup>10</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *Contribuições Sociais* in MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias: Contribuições Sociais*, p. 152.

<sup>11</sup> FISCHER, Octavio Campos. *A Contribuição ao PIS*, Editora Dialética, p. 58.

Ainda, é dos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker<sup>12</sup> que “*nenhuma influência exerce sobre a natureza jurídica do tributo, a circunstância de o tributo ter uma destinação determinada ou indeterminada*”.

E finalmente, conforme bem relembra Paulo de Barros Carvalho<sup>13</sup>, “*o art. 4º da Lei n. 5.172/66 é incisivo ao proclamar que o destino do produto arrecadado é irrelevante para dizer da natureza específica do tributo*”.

Neste sentido, é imperioso observar que as contribuições sociais em apreço carecem de autonomia, e sujeitam-se ao regime que lhes é constitucionalmente atribuído, podendo este ser o de taxa ou o de imposto. A esse respeito, vejamos a acertada doutrina de Geraldo Ataliba:<sup>14</sup>

A Constituição de 1988 vigente menciona outras contribuições (...) São verdadeiras contribuições? Os tributos pertencem a esta ou àquela espécie segundo a consistência da h.i. legal tributária. (...) Se, ao exercer sua competência, o legislador invocar essas disposições constitucionais, mas desenhar imposto ou taxa, imposto ou taxa ter-se-á (...)

Feitas estas considerações, passa-se a análise das contribuições objetos deste estudo: as Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social – PIS e COFINS.

### **2.3 As Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social – PIS e COFINS.**

As contribuições em apreço foram instituídas, inicialmente por duas leis complementares. A Contribuição ao PIS nasceu da Lei Complementar nº 07/70, e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS é obra da Lei Complementar nº 70/91.

Passemos à análise da natureza jurídica e das regras-matrizes de incidência destas contribuições.

#### **2.3.1 PIS e COFINS: natureza jurídica.**

---

<sup>12</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, p. 260.

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 36.

<sup>14</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária, Malheiros Editores, 5ª Edição, p. 160.

Para aferir-se a real natureza jurídica de um tributo, o único método efetivamente válido constitui-se na análise da sua norma instituidora, a denominada regra-matriz de incidência tributária.

No tocante a este aspecto, afirma Paulo de Barros Carvalho:<sup>15</sup>

...experimentando o binômio *base de cálculo/hipótese de incidência*, colhido no texto constitucional para marcar a tipologia dos tributos, saberemos dizer, com rigor e presteza, da espécie e da subespécie da figura tributária que investigamos.

Com efeito, tal assertiva decorre de direta disposição legal, tendo em vista que o Código Tributário Nacional, em seu art. 4º, determina:

“Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la:  
I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;  
II – a destinação legal do produto de sua arrecadação.”

Nesse compasso, tanto a doutrina, a exemplo de Geraldo Ataliba<sup>16</sup> e Amílcar Araújo Falcão<sup>17</sup>, como a jurisprudência do próprio Supremo Tribunal Federal – STF (REs nº 218.061-5, 177.137-2, 138.284-8) já consagraram o entendimento de que a determinação da natureza jurídica de um tributo e seu consequente enquadramento como uma espécie tributária depende, essencialmente, da análise da sua regra-matriz de incidência tributária.

A par da pertinência da análise dos aspectos materiais de determinada exação tributária, importa especialmente à determinação da natureza jurídica do tributo, a análise do aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência. Como admite Alfredo Augusto Becker<sup>18</sup> “*o critério de investigação da natureza jurídica do tributo que se demonstrar á ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da base de cálculo para chegar ao conceito do tributo*”.

---

<sup>15</sup> Curso de Direito Tributário, p. 350.

<sup>16</sup> Hipótese de Incidência Tributária, p. 124.

<sup>17</sup> Direito Tributário Brasileiro, p. 362.

<sup>18</sup> Teoria Geral do Direito Tributário – Lejus, 3a.Ed.Página 373

Por conseguinte, entendemos que, para se estabelecer a tipologia do tributo, há que se observar o binômio *base de cálculo + hipótese de incidência*.<sup>19</sup>

Nesta esteira, cabe trazer à baila os ensinamentos do Prof. Paulo de Barros Carvalho sobre a base de cálculo em sua tão festejada obra<sup>20</sup>:

... é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

No concernente ao PIS e a COFINS, houve muita discussão a respeito de se tratem, ou não, de contribuições de natureza tributária.

O Supremo Tribunal Federal chegou a afirmar que tais contribuições não possuíam natureza tributária, uma vez que não constituíam receita pública<sup>21</sup>. Mas esse argumento mostrou-se insustentável, já que o que define a natureza tributária de uma contribuição é o fato de a sua regra-matriz de incidência ser típica de tributo, e no caso do PIS e da COFINS, o são, conforme veremos no sub-tópico seguinte.

É importante fazer uma observação a respeito da convivência entre o PIS e a COFINS. Embora ambos os tributos possuam a mesma base de cálculo (*in casu* faturamento), não há inconstitucionalidade nisto. O próprio artigo 195, inciso I, da Constituição Federal faz referência expressa e autoriza a existência simultânea das duas contribuições.

Com efeito, ocorre o fenômeno conhecido por *bis in idem*, o qual consiste na cobrança, pelo mesmo ente tributante, de mais de um tributo sobre um mesmo fato gerador.

---

<sup>19</sup> Neste sentido, leciona Paulo de Barros Carvalho: "...no direito brasileiro, o tipo tributário se acha integrado pela associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo." in Curso de Direito Tributário, p. 29.

<sup>20</sup> Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 15ª ed., 2003, p. 331/332

<sup>21</sup> STF, REExt 148.754/RJ, Min. Francisco Rezek, julgado em 24/06/1993: "Ementa: Constitucional. Art. 55-II da carta anterior. Contribuição para o PIS. Decretos-leis nº. 2.445 e 2.449, de 1988. Inconstitucionalidade. I – Contribuição para o PIS: sua estraneidade ao domínio dos tributos e mesmo à aquele, mais largo, das finanças públicas. Entendimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da EC nº. 8/77 (RTJ 120/1190) (...)"

Mas há que se frisar que tal fenômeno não é proibido pelo texto constitucional. Neste caso, o mesmo ente federado (União) onera o mesmo fato jurídico de modo cumulativo; as contribuições representam um adicional uma da outra.

Oportuno citar a lição de Octavio Campos Fischer<sup>22</sup>:

Assim, pela classificação jurídica dos tributos que se adotou, a Contribuição ao PIS (faturamento) e a COFINS são um mesmo tributo: imposto sobre o faturamento com destinação à Seguridade Social (no caso da primeira, também com destinação para o Programas de Desenvolvimento Econômico), de modo que não há que se falar em impossibilidade de convivência de ambas perante o ordenamento jurídico-constitucional brasileiro. Quando muito, seria o caso de propor ao Poder Legislativo que regulamentasse de novo esta situação, agora de modo harmônico e unificado.

Em síntese, é possível concluir que as contribuições ao PIS e a COFINS possuem natureza jurídica tributária, podendo ser consideradas como impostos com destinação específica. A convivência das duas contribuições é harmônica, sendo que uma representa um adicional sobre a outra, pelo que poder-se-ia entendê-las como um único tributo, cabendo ao Congresso Nacional unificá-las e regular a situação oriunda desta unificação.<sup>23</sup>

Feitas as considerações acima a respeito da natureza jurídica das contribuições objeto deste trabalho, passa-se a importante tarefa de analisar a regra-matriz de incidência tributária de cada uma delas.

### **2.3.2 PIS: regra-matriz de incidência.**

A regra-matriz de incidência é uma norma jurídica geral e abstrata, a qual determina que, verificada a ocorrência de uma hipótese “x”, sucederá o conseqüente “y”. Oportuno transcrevermos um trecho da obra do Prof. Paulo de Barros Carvalho:<sup>24</sup>

A norma tributária em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a composição própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, urna consequência ou estatuição. A forma associativa é a cópula deôntica, o dever-ser que caracteriza a imputação jurídico-normativa.

---

<sup>22</sup> A Contribuição ao PIS, p.127.

<sup>23</sup>“...é lícito concluir que ambas as contribuições são um mesmo imposto (sendo uma espécie de adicional da outra), instituídas por uma mesma pessoa política, mas separadas por uma destinação um pouco mais específica da contribuição ao PIS...”A Contribuição ao PIS, p. 102.

<sup>24</sup> Curso de Direito Tributário, p. 242.



Assim, a fenomenologia da incidência tributária caracteriza-se pelo efeito de jurisdicizar o fato descrito no antecedente da norma jurídica. Constatada a ocorrência fática da hipótese tributária, a norma incide.

Primeiramente, com relação ao critério material da regra-matriz de incidência tributária, há que se anotar que diversos estudiosos que se debruçaram sobre o tema tiveram certa dificuldade para estabelecê-lo. Doutrinadores renomados como Aires Barreto<sup>25</sup> e José Eduardo Soares de Melo<sup>26</sup>, partindo da análise da base de cálculo do tributo em comento (*in casu*, o faturamento), chegaram a postular que o critério material de incidência da contribuição ao PIS “realizar operações de venda de bens (mercadorias) e/ou prestar serviços de qualquer natureza”.

Todavia, esta postulação é imprecisa. Realizar operações de venda de mercadorias e prestar serviços constitui, em verdade, a hipótese de incidência de outros dois tributos: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS e Imposto Sobre Serviços – ISS, respectivamente.

Com efeito, o critério material de incidência da contribuição ao PIS é diverso. Se assim não fosse, estar-se-ia diante de flagrante violação da competência tributária por parte da União Federal, uma vez que compete aos Estados tributar operações de circulação de mercadorias e serviços, e aos Municípios, a tributação da prestação de serviços.

Esta confusão, contudo, é fácil de ser explicada.

A base de cálculo da exação ora analisada é, como já se disse, o faturamento.<sup>27</sup>

Conforme definição do Dicionário Michaelis de língua portuguesa, *faturamento* é o ato ou efeito de faturar<sup>28</sup>. Por sua vez, *faturar* é fazer a fatura de (mercadorias vendidas<sup>29</sup>). Evidentemente, a realização de faturamento é proveniente de operações de comercialização de mercadorias e/ou da prestação de serviços, mediante contraprestação pecuniária. Daí porque, ao se estabelecer o critério material de incidência das con-

---

<sup>25</sup> Natureza Jurídica das contribuições dos artigos 149 e 195 da CF, p. 115.

<sup>26</sup> Contribuições Sociais no Sistema Tributário, p. 101.

<sup>27</sup> Em se tratando de entidades sem fins lucrativos, a legislação prevê como base de cálculo a folha de salários dos empregados.

<sup>28</sup> <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=faturamento>

<sup>29</sup> <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=faturar>

tribuições ao PIS e à COFINS, ocorreu a confusão com as hipóteses de incidência do ICMS e do ISS.

Esclarecida a problemática acima relatada, pode-se chegar à conclusão de que o critério material de incidência tributária das contribuições ao PIS e à COFINS é obter faturamento (receita) com venda de mercadorias e prestação de serviços (verbo + complemento)<sup>30</sup>. Por ser este o cerne do presente trabalho, enfrentaremos tal assunto pormenorizadamente mais adiante.

No tocante ao critério temporal de incidência tributária, pode-se afirmar que é o último dia do mês, porque é nesta data que se considera ocorrido o fato jurídico-tributário “obter faturamento”. Neste sentido é a lição de Octavio Campos Fischer.<sup>31</sup>

De fato, o critério em tela representa o último dia de cada mês. [...] assim se entende o critério temporal não porque é no final do mês que pode ser quantificado o total de operações, mas porque é nesse momento que se considera ocorrido o fato jurídico-tributário: “obter faturamento”.

Finalmente, e sem maiores aprofundamentos, o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária é o local do território nacional em que acontecer a obtenção de faturamento, já que não há disposição legal específica que determine critério distinto.

Adentrando na análise do mandamento tributário, iniciamos com a determinação do Sujeito Ativo das obrigações tributárias ora apreciadas.

Por muito tempo a contribuição ao PIS teve caráter parafiscal, ainda que tal não fosse explícito. Esta característica era evidente, já que a arrecadação deste tributo competia ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. A respeito da parafiscalidade, leciona o eminente tributarista Paulo de Barros Carvalho<sup>32</sup>:

Em algumas oportunidades, porém, verificamos que a lei instituidora do gravame indica sujeito ativo diferente daquele que detém a respectiva competência, o que nos conduz à conclusão de que uma é a pessoa competente, outra a pessoa credenciada a postular o cumprimento da prestação. Ora, sempre que isso se der, aprontando a lei um sujeito ativo diverso do portador da competência impositiva, estará o estudioso habilitado a reconhecer duas situações juridicamente distintas: a) o sujeito ativo, que não é titular da competência, recebe atribuições de arrecadar e fiscalizar o tributo, executando as normas legais correspondentes (CTN, art. 7º), com as garantias e privilégios processuais que competem à pessoa que legislou (CTN, art. 7º, § 1º), mas não fica com o produto arrecadado, isto é, transfere os recursos ao ente político; ou b) o sujeito ativo indicado recebe as mesmas atribuições do item a, acrescidas da

<sup>30</sup> FISCHER, Octavio Campos *in* A Contribuição ao PIS, p. 137.

<sup>31</sup> A Contribuição ao PIS, p. 142.

<sup>32</sup> Curso de Direito Tributário, p. 237.

disponibilidade sobre os valores arrecadados, para que os aplique no desempenho de suas atividades específicas. Nesta última hipótese, temos consubstanciado o *fenômeno jurídico da paraafiscalidade*.

Vejamos também a doutrina de Roque Antonio Carrazza:<sup>33</sup>

...a Constituição brasileira contém normas que disciplinam a produção de outras normas. São as “normas de estrutura”, estudadas por Paulo de Barros Carvalho, em seu curso de Direito Tributário. Pertencem a esta categoria, as que tratam das competências tributárias, especificando quem pode exercitá-las, de que forma e dentro de que limites temporais e espaciais. Tais normas autorizam os legislativos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal a criarem, *in abstracto*, tributos, bem como a estabelecerem o modo de lançá-los e arrecadá-los, impondo a observância de vários postulados que garantem os direitos dos contribuintes.

Com efeito, a competência tributária atribuída pela Lei Maior, no tocante ao PIS, é da União Federal, nos termos do caput do artigo 149 (redação dada pela Emenda Constitucional 20/98).

Atualmente, a arrecadação e administração da contribuição ao PIS é encargo da Receita Federal do Brasil. Por tal motivo, temos que esta contribuição perdeu seu caráter paraafiscal.

Por sua vez, o Sujeito Passivo da contribuição em apreço, é o empregador que aufere faturamento, nos termos do artigo 195, inciso I da Constituição Federal. Aqui, deve-se ressaltar que o termo “empregador” designa a pessoa jurídica ou a ela equiparada, nos termos do que dispõe o artigo 150, incisos II e III Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3000/1999<sup>34</sup>.

Adentrando agora na análise do critério objetivo da relação jurídico tributária, há que se definir a base de cálculo da contribuição ao PIS. Tal ponto é de extrema re-

---

<sup>33</sup> Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 265 e 266.

<sup>34</sup> “Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

§ 1º São empresas individuais:

I – (omissis)

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "b");

III - as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos da Seção II deste Capítulo (Decreto-Lei nº 1.381, de 23 de dezembro de 1974, arts. 1º e 3º, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, art. 10, inciso I).”

levância, e constitui a “espinha dorsal” deste estudo, motivo pelo qual destinaremos um capítulo específico para sua análise. Por ora, cabe-nos apenas tecer considerações muito breves.

A base de cálculo da contribuição ao PIS, devida pelas pessoas jurídicas, conforme definido pela Lei Complementar que criou este tributo, é o faturamento.

Com efeito, as alterações legislativas atinentes à matéria apreciada geraram mudanças significativas no conceito da expressão “faturamento”.

Antes de entrar em vigor a Emenda Constitucional nº 20/1998, conceituava-se o faturamento como “as receitas oriundas de vendas e serviços”, excluídas as demais receitas, inclusive as operacionais.

Este conceito é utilizado com propriedade pelo direito privado<sup>35</sup>. Assim, não se pode confundir o “faturamento” com toda e qualquer receita, conforme detalharemos no capítulo 4.

Por hora, apontamos como a base de cálculo da contribuição ao PIS o **faturamento**, cuja análise pormenorizada se fará a seguir.

No concernente às alíquotas da contribuição ao PIS, estas são de 0,65%<sup>36</sup> para a modalidade de tributação cumulativa, e de 1,65%<sup>37</sup> para a modalidade não-cumulativa.<sup>38</sup> Há, ainda, alíquotas diferenciadas para alguns casos especiais, porém estes não serão objeto de análise deste trabalho.

Embora haja crítica doutrinária no sentido de que deveriam ser alíquotas progressivas, em atenção ao princípio da capacidade contributiva<sup>39</sup>, tratam-se de alíquotas

---

<sup>35</sup> Enciclopédia Saraiva de Direito, p.375/376: “Fatura é, em direito mercantil, o documento relativo à venda de mercadorias vendidas, discriminando-as por quantidade, qualidade, espécie, tipo e outras características, o preço das mesmas e as condições de entrega e pagamento”.

<sup>36</sup> Esclarecemos: desde o exercício de 1976, conforme o disposto no art. 1º, alínea “b” da Lei Complementar nº 17/1.973, a alíquota da Contribuição ao PIS era de 0,75%. A partir de junho de 1.988, por força do Decreto-lei nº 2.445/1.998, esta alíquota foi reduzida para 0,65%, vigorando, até a atualidade, para o regime cumulativo de apuração da contribuição ao PIS.

<sup>37</sup> Esta alíquota é definida na Lei nº 10.637/2002, *verbis*: “Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1o, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento)”.

<sup>38</sup> Por fugir do escopo deste trabalho, não falaremos das modalidades de tributação cumulativa e não-cumulativa.

<sup>39</sup> Como assinala Roque Antonio Carraza, “Reforça o princípio republicano, o da capacidade contributiva, agora expresso na primeira parte, do §1º. Do art. 145 da Constituição Federal: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...” in Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 60.

proporcionais, pelo que são aplicáveis a todos os sujeitos passivos da obrigação tributária, independentemente do tamanho de seu faturamento.

Finalmente, no tocante ao prazo para pagamento, temos que, desde o exercício de 2007, por força dos art. 7º e 11 da Medida Provisória nº 351/2007, o recolhimento da contribuição ao PIS e da COFINS “deverá ser efetuado até o último dia útil do segundo decêndio subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores”.<sup>40</sup>

Em síntese, esta é a regra-matriz de incidência tributária da Contribuição ao PIS.

### **2.3.3 COFINS: regra-matriz de incidência.**

Examinaremos, agora, a regra-matriz de incidência tributária da COFINS, e iniciaremos pelo seu critério material.

A Lei Complementar nº 70/1.991 definiu como hipótese de incidência da COFINS o “*faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza*”.<sup>41</sup>

Contudo, à semelhança do que ocorreu com a contribuição ao PIS, a Lei nº 9.718/1.998 ampliou o conceito de “faturamento”, o qual passou a ser compreendido como “a totalidade das receitas auferidas”.

De toda a sorte, temos como critério material da COFINS, “auferir faturamento”. Teceremos maiores esclarecimentos a esse respeito no capítulo 4.

O critério temporal de incidência tributária, tal qual o da contribuição ao PIS, é o último dia do mês, já que nesta data verificamos a ocorrência do fato jurídico-tributário “obter faturamento”.

Igualmente, o critério espacial da regra-matriz de incidência da COFINS é o local do território nacional em que ocorrer o aferimento de faturamento.

Adentremos na análise do mandamento tributário.

O Sujeito Ativo da COFINS é a União Federal. Anotamos que os comentários acerca do caráter parafiscal, outrora existente na contribuição ao PIS, são perfeitamente cabíveis, também, aqui.

---

<sup>40</sup> Art. 7º da Medida Provisória nº 351/2007.

<sup>41</sup> LC 70/1.991, art. 2º, *caput*.

Também o Sujeito Passivo da COFINS coincide com o da contribuição ao PIS, sendo o empregador que aufere faturamento, nos termos do artigo 195, inciso I da Constituição da República, e do art. 1º da Lei Complementar nº 70/1.991.

Sobre a base de cálculo da COFINS, a leitura da Lei Complementar nº 70/1.991 e da Lei nº 9.718/1.998 define-a como sendo o “faturamento”. Conforme anotamos no sub tópico 2.3.2, ao tratarmos da base de cálculo da contribuição ao PIS, este vocábulo receberá análise minuciosa no capítulo 4, e os comentários aproveitarão a ambas as contribuições sociais estudadas.

Sobre as alíquotas, ressaltamos que também a COFINS se sujeita a regimes de incidência distintos, o cumulativo e o não cumulativo. A alíquota do regime cumulativo é de 3%<sup>42</sup>, e a do não cumulativo é de 7,6%.<sup>43</sup>

Aqui, novamente, deixaremos de tratar das alíquotas diferenciadas.

Por fim, quanto ao prazo para pagamento, anotamos que os artigos 7º e 11 da Medida Provisória nº 351/2007 também aproveitam a COFINS, a qual deve ser recolhida até o último dia útil do segundo decêndio subsequente ao mês de ocorrência das hipóteses de incidência.

Concluídas estas breves considerações a respeito dos tributos ora estudados, seguiremos com a análise de suas normas instituidoras, bem como de sua operacionalidade no campo prático.

---

<sup>42</sup> Lei nº 9.718/1.998, art. 8º: “Fica elevada para três por cento a alíquota da COFINS”.

<sup>43</sup> Lei nº 10.833/2003, art. 2º, *caput*: “Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento)”.

### **3. A forma de tributação anterior à Lei 9.718/98 – o surgimento das contribuições PIS e COFINS.**

As contribuições para o Programa de Integração Social – PIS e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS nasceram em nosso ordenamento jurídico a partir da promulgação das Leis Complementares nº 07/1.970 e 70/1.991. Passemos a análise detalhada de cada uma delas.

#### **3.1. A Lei Complementar nº 07/1.970.**

Em cumprimento ao disposto no art. 165, inciso V da Constituição Federal de 1.967 (com redação da Emenda Constitucional nº 1/1.969)<sup>44</sup>, foi publicada no Diário Oficial da União de 08 de setembro de 1.970, a Lei Complementar nº 07/1.970, a qual instituiu o Programa de Integração Social, cuja finalidade era a de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. Para tanto, ante o previsto em seu art. 1º, § 1º, a LC 07/1.970 definiu como “empresa” a pessoa jurídica, conforme prevista na legislação do Imposto de Renda, e por empregado todo aquele que assim fosse definido pela legislação trabalhista.

Nos termos do que previa o art. 3º da LC 07/1.970, o Programa viria a ser custeado por meio de recursos arrecadados a um fundo de participação, cuja administração competia à Caixa Econômica Federal.

A LC 07/1.970 disciplinou três regimes jurídicos distintos para a contribuição ao PIS, a saber: I) para empresas produtoras, industriais e comerciais, incidência sobre o faturamento (art. 3º, alínea “b”);<sup>45</sup> II) para empresas prestadoras de serviços, instituições financeiras e seguradoras, incidência sobre a “renda”, posteriormente conhecido como “PIS-Repique” (art. 3º, alínea “a”), e; III) para entidades sem fins lucrativos, a

---

<sup>44</sup>Art. 165: A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social:

(...)

V - integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei”.

<sup>45</sup>A LC nº 07/1.970 utilizou, pela primeira vez, a expressão faturamento para desenhar a hipótese de incidência de uma contribuição social, embora tal expressão não constasse expressamente na norma de competência constitucional que autorizou a criação do Programa de Integração Social – PIS (art. 165, V da CF de 1.969).

incidência sobre a “folha de salários”, cuja regulamentação se deu pela Resolução nº 174/1.971.

Tendo em vista o escopo deste trabalho, iremos limitar nossa atenção ao regime jurídico de incidência sobre o faturamento.

É a redação do art. 3º, alínea “b” da LC 07/1.970:

Art. 3º - O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:

(...)

b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue: (Vide Lei Complementar nº 17, de 1973)

1) no exercício de 1971, 0,15%;

2) no exercício de 1972, 0,25%;

3) no exercício de 1973, 0,40%;

4) no exercício de 1974 e subsequentes, 0,50%.

Da leitura deste texto normativo, podemos explicitar de forma sucinta a regratriz de incidência da contribuição ao PIS, à época da promulgação da Lei Complementar nº 07/1.970, do seguinte modo: a hipótese de incidência é “auferir faturamento”, o sujeito ativo é a União Federal (embora a atividade arrecadatória fosse delegada à Caixa Econômica Federal, em evidente demonstração do caráter parafiscal da contribuição em comento)<sup>46</sup>, o sujeito ativo são as empresas (pessoas jurídicas, conforme definido pela legislação do imposto de renda)<sup>47</sup>, a base de cálculo é o faturamento<sup>48</sup>, e as alíquotas são variáveis (0,15% em 1.971; 0,25% em 1.972; 0,40% em 1.973, e 0,50% a partir de 1.974).<sup>49</sup>

### **3.2. A Lei Complementar nº 70/1.991.**

Fundamentando-se no dispositivo do art. 195, inciso I da Constituição de 1.988, a Lei Complementar nº 70/1.991 criou a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Referida Lei Complementar, promulgada em 30 de dezembro de 1.991, estabeleceu de forma muito clara, no caput de seu art. 2º, a hipótese de incidência da COFINS: o faturamento. Vejamos:

<sup>46</sup> Art. 2º, caput, da Lei Complementar nº 07/1.970.

<sup>47</sup> Art. 1º, § 1º, da Lei Complementar nº 07/1.970.

<sup>48</sup> Art. 3º, alínea “b”, da Lei Complementar nº 07/1.970.

<sup>49</sup> PETRY, Rodrigo Caramori, *idem*, p. 44 e 45.



Art. 2º 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.

Notemos que este ditame legal encontrou preciso fundamento de validade no art. 195, inciso I da Carta Política de 1.988, expressando rigorosamente o conceito constitucional de “faturamento”.<sup>50</sup>

A leitura da Lei Complementar nº 70/1.991 nos permite descrever, sinteticamente, a regra-matriz de incidência da COFINS, à época de sua promulgação, nos seguintes termos: a hipótese de incidência é “auferir faturamento”, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza<sup>51</sup>, o sujeito ativo é a União Federal (embora a atividade arrecadatória fosse delegada ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, em evidente demonstração do caráter parafiscal da COFINS), o sujeito passivo são as empresas (pessoas jurídicas, conforme definido pela legislação do imposto de renda)<sup>52</sup>, a base de cálculo é o faturamento (conforme já referimos), e a alíquota é de 2%.

---

<sup>50</sup> Neste sentido, leia-se trecho do voto proferido pelo Ministro Moreira Alves no julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade nº1/DF: “Note-se que a Lei Complementar nº 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 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. 1º da Lei nº 187/36).”

<sup>51</sup> Art. 2º da Lei Complementar nº 70/1.991.

<sup>52</sup> Art. 1º da Lei Complementar nº 70/1.991.

#### 4. O conceito de faturamento e a inadequação do novo regime

A despeito das normas de competência constitucionais que autorizam a cobrança das Contribuições ao PIS e a COFINS, bem como das Leis Complementares analisadas no capítulo 2, a Lei nº 9.718/1.998 promoveu uma significativa alteração do conceito do vocábulo “faturamento”, ocasionando um alargamento da base de cálculo das exações tributárias em apreço.

Passaremos agora à análise das ilegalidades presentes nesta alteração.

##### 4.1 O significado da expressão “faturamento”.

O grande descontentamento que a Lei nº 9.718/1.998 trouxe aos contribuintes reside no fato de que esta, ao ampliar o conceito da palavra “faturamento”, alargou a base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS, já que permitiu a tributação de receitas que até então não integravam a base de cálculo de referidas contribuições.

Esta ampliação decorre da redação do artigo 3º, §1º da referida Lei, *verbis*:

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

§ 1º 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.

Faremos uma breve análise acerca do vocábulo “faturamento”.

Conforme já frisamos no sub-tópico 1.3.2, a palavra “faturamento” deriva do ato ou efeito de faturar. Por sua vez, faturar significa gerar ou emitir fatura.

Ao buscarmos o significado da palavra “fatura”, deparamo-nos com as definições que transcrevemos a seguir:

Relação que acompanha a remessa de mercadorias expedidas e que contém a designação de quantidades, marcas, pesos, preços e importâncias. *F. fiscal*: documento que legitima a circulação da mercadoria, servindo também de base para a cobrança de imposto; nota fiscal.<sup>53</sup>

A doutrina também nos apresenta esta definição para o termo fatura, a exemplo de Rodrigo Caramori Petry, em sua já mencionada obra: ““faturamento”, como se sa-

---

<sup>53</sup> Definição encontrada no Dicionário Online Michaelis de Língua Portuguesa (<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=fatura>)

be, deriva do ato de emitir “faturas”, ou seja, documentos que comprovem vendas de mercadorias ou prestação de serviços”.<sup>54</sup>

Tal é também o entendimento do Prof. Roque Antonio Carrazza:<sup>55</sup>

O faturamento (que etimologicamente, advém de fatura) corresponde, em última análise, ao somatório do valor das operações negociais realizadas pelo contribuinte. Faturar, pois é obter receita bruta proveniente da venda de mercadorias ou, em alguns casos, da prestação de serviços. Noutras palavras, faturamento é a contrapartida econômica, auferida como riqueza própria, pelas empresas em razão do desempenho de suas atividades típicas.

O direito privado, igualmente, compartilha de tal entendimento. Aqui podemos citar a redação original dos artigos 1º e 20 da Lei da Duplicata (Lei nº 5.474/1.968), *in verbis*:

Art . 1º Em todo o contrato de compra e venda mercantil entre partes domiciliadas no território brasileiro, com prazo não inferior a 30 (trinta) dias, contado da data da entrega ou despacho das mercadorias, o vendedor extrairá a respectiva fatura para apresentação ao comprador.

§ 1º A fatura discriminará as mercadorias vendidas ou, quando convier ao vendedor, indicará somente os números e valores das notas parciais expedidas por ocasião das vendas, despachos ou entregas das mercadorias.

Art . 20. As empresas, individuais ou coletivas, fundações ou sociedades civis, que se dediquem à prestação de serviços, poderão, também, na forma desta lei, emitir fatura e duplicata.

§ 1º A fatura deverá discriminar a natureza dos serviços prestados.

§ 2º A soma a pagar em dinheiro corresponderá ao preço dos serviços prestados.

§ 3º Aplicam-se à fatura e à duplicata ou triplicata de prestação de serviços, com as adaptações cabíveis, as disposições referentes à fatura e à duplicata ou triplicata de venda mercantil, constituindo documento hábil, para transcrição do instrumento de protesto, qualquer documento que comprove a efetiva prestação, dos serviços e o vínculo contratual que a autorizou. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 436, de 27.1.1969)

Seguindo a mesma linha de raciocínio, vejamos a referência à fatura como resultado do ato de comércio, como disposto no art. 219 do Código Comercial de 1850:

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 vista (artigo nº. 137). As faturas sobreditas, não sendo reclamadas pelo vendedor ou comprador, dentro de 10

<sup>54</sup> *Idem*, p. 143.

<sup>55</sup> CARRAZZA, Roque Antonio *in* ICMS. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 433.

(dez) dias subsequentes à entrega e recebimento (artigo nº. 135), presumem-se contas líquidas.

A interpretação conforme destes ditames legislativos possibilitou ao direito tributário utilizar o termo “faturamento” em sua melhor acepção: receita bruta advinda da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços.

Aliás, há menção expressa a tal acepção, também, na legislação tributária. A já analisada Lei Complementar nº 70/1.991 descreve, em seu art. 2º, o entendimento de “faturamento” para fins de composição da base de cálculo da COFINS, *verbis*:

Art. 2º 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.

Podemos citar, ainda, o entendimento de José Eduardo Soares de Melo:<sup>56</sup>

Tradicional doutrina já havia conceituado “fatura” como a escrita unilateral do vendedor que acompanha as mercadorias, objeto do contrato, ao serem entregues ou expedidas. Ela tem como objetivo o contrato de compra e venda de mercadorias ou de prestação de serviços, espelhando o seu preço.

Em síntese, é possível concluir que o vocábulo “faturamento” compreende as receitas oriundas da venda de mercadorias e da prestação de serviços, uma vez que são estas as atividades ensejadoras da emissão de faturas.

Daí afirmarmos que não é possível tratar a expressão “faturamento” como sinônimo de “totalidade das receitas auferidas”.

Isso é tão verdadeiro que o próprio art. 195, inciso I da Constituição de 1.988, em sua redação original (anterior à EC nº 20/1.998), não equiparava as expressões “faturamento” e “receita”. Com efeito, tal equiparação só veio a ocorrer com o advento da Emenda Constitucional mencionada, em uma clara desconformidade com o conceito consagrado até então, e sem que refletisse uma “norma interpretativa” apta a ser aplicada retroativamente.

---

<sup>56</sup> Contribuições Sociais no Sistema Tributário, p. 144.

#### **4.1.1 A norma de competência do artigo 195, I, da Constituição Federal antes da EC nº 20/1.998.**

Ao definir competências tributárias, o texto constitucional aponta, para a maioria dos tributos, suas possíveis hipóteses de incidência e bases de cálculo, e para tanto indica conceitos. Por sua vez, as normas de competência fixam o significado destes conceitos, constitucionalizando as definições legais apontadas pela doutrina e vigentes ao tempo da promulgação daquela Constituição.

Conforme já vimos, o art. 195, inciso I da Constituição Federal fixou, em sua redação original, a norma de competência para a criação, pela União Federal, de contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social.

Foi através da Lei Complementar nº 70/1.991 que a União instituiu a cobrança da COFINS: contribuição social esta que teve prevista, como base de cálculo e hipótese de incidência possíveis, o “faturamento”, nos termos do disposto pelo mencionado artigo constitucional, *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.

“Faturamento”, conforme já foi amplamente demonstrado, corresponde à receita proveniente de venda de mercadorias e/ou de prestação de serviços. Essa receita representa, efetivamente, o ingresso de valores em decorrência da atividade exercida pela pessoa jurídica, razão pela qual pode ser tributada. Diferentemente, as receitas que constituírem meros ingressos, sem repercussão econômica sob o patrimônio de quem as auferem, não podem ser incluídas no “faturamento”, não podendo, conseqüentemente, integrar a base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS, como veremos mais detalhadamente a seguir.

#### **4.1.2 A impossibilidade de inclusão de receitas que não decorram de atividades mercantis dentro do “faturamento”.**

A definição consagrada de “faturamento” está relacionada às receitas oriundas da prestação de serviços e/ou da venda de mercadorias.

Essas expressões não são utilizadas por acaso pelo legislador. Ao contrário, são escolhidas de modo a representar, da forma mais fiel possível, a situação que se apresenta quando da ocorrência do fato a ensejar a aplicação da norma jurídica. A esse respeito, leia-se o que leciona Rodrigo Caramori Petry no tocante ao vocábulo “mercadoria”:<sup>57</sup>

A propósito, lembre-se de que “mercadorias” é termo que se refere apenas aos bens móveis, objeto de mercancia. De outro lado, é evidente que a venda de um bem imóvel próprio não pode ser equiparado à prestação de serviço, seja qual for a natureza da pessoa jurídica vendedora (construtora, incorporadora, etc.).

Ainda sobre o conceito de “mercadoria”, vejamos um trecho da redação do art. 191 do Código Comercial, vigente à época da promulgação da Constituição de 1.988: “É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados (...)”.

Deste modo, não parece cabível considerar como faturamento as receitas provenientes da venda ou locação de bens imóveis, assim como as receitas oriundas de aplicações financeiras, mormente porque tais receitas não se originam de atividades mercantis.

Neste particular, observemos a doutrina do Prof. José Eduardo Soares de Melo:<sup>58</sup>

...as alienações de imóveis integrantes do ativo permanente das empresas, não seriam passíveis de incidência da Cofins, pelo fato de que “os imóveis não são mercadorias”, e os resultados decorrentes não compõem a receita bruta. Além disso, não há emissão de fatura uma vez que a escritura pública é que constitui o documento representativo da transmissão da propriedade.

---

<sup>57</sup> Contribuições PIS/Pasep e COFINS, p. 146.

<sup>58</sup> PIS/Pasep, Cofins e a Emenda Constitucional nº 20/98 in Contribuições Sociais – Problemas Jurídicos, Coord. ROCHA, Valdir de Oliveira, Editora Dialética, p. 151.

É necessário salientar que o tema da inclusão das receitas provenientes de venda e locação de ativo imobilizado dentro do faturamento permanece controverso, havendo divergência de entendimento, inclusive, pela 1ª e 2ª Turmas dos STJ, sendo que esta última tende a ser desfavorável à inclusão.<sup>59</sup>

Em que pese o entendimento favorável à caracterização de bens imóveis como mercadorias<sup>60</sup>, devemos lembrar que a própria Constituição Federal trata de distingui-los, definindo competência tributária diversa para se instituir e cobrar tributos sobre cada uma dessas espécies. Em tempo, compete aos Estados e ao Distrito Federal a tributação de negócios jurídicos operacionalizados com mercadorias<sup>61</sup>, e aos Municípios a tributação de atividades com imóveis.<sup>62</sup>

Disto resulta que, se considerarmos os imóveis como mercadoria, abriríamos a possibilidade de que os Estados passassem a tributar os negócios imobiliários através do ICMS, o que parece carecer de razoabilidade.<sup>63</sup>

De igual modo, não se pode enquadrar a locação de bens imóveis como uma forma de prestação de serviços, pelo que não vislumbramos acerto em afirmar ser possível a tributação deste tipo de atividade por meio do PIS e da COFINS sob o argumento de que configuraria obtenção de faturamento através de prestação de serviços.

#### **4.2 A redação do artigo 3º, § 1º da Lei 9.718/98 e o desrespeito ao artigo 110 do Código Tributário Nacional.**

A despeito do conceito de faturamento que sempre se utilizou no âmbito do direito privado, ilustrado pela própria Constituição Federal, o legislador da Lei 9.718/98, com o intuito de promover um alargamento da base de cálculo das contribuições ao

---

<sup>59</sup> Neste sentido, veja-se o acórdão proferido no julgamento do Recurso Especial nº 191.257-PE, de relatoria do Ministro Ari Pargendler, publicado no DJU de 22/02/99.

<sup>60</sup> Neste sentido, colacionamos trecho da ementa da decisão proferida no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 640.295/PB, relatado pelo Ministro Luiz Fux: “TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PIS. COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DE IMÓVEIS. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98. LEI FEDERAL Nº 9718/98. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. 1. A COFINS incide sobre a comercialização de imóveis. Precedente erigido após o julgamento do EREsp 166.374/PE da 1ª Seção.”

<sup>61</sup> Art. 155, inciso II da Constituição de 1.988.

<sup>62</sup> Art. 156, inciso I da Constituição de 1.988.

<sup>63</sup> Neste esteio, salienta Octavio Campos Fischer, em sua já citada obra, que “...a própria doutrina que se preocupou em analisar este imposto estadual, antes mesmo de existir esta polêmica em torno do PIS e da Cofins, era unânime em sustentar que “mercadoria é coisa móvel””, p. 161.

PIS e a COFINS, utilizou-se de uma manobra ilegal, consistente na deturpação deste conceito.

Vejam a redação do art. 3º, § 1º da Lei 9.718/98:

§ 1º 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.

Este dispositivo legal passou a englobar no “faturamento”, além da receita bruta proveniente da venda de mercadorias e serviços, receitas que até então não eram incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS, tais como as financeiras, operacionais, e decorrentes da venda de ativos imobilizados (pois estes não se enquadram como mercadorias, como veremos adiante).

Essa manobra legislativa, além de afrontar o art. 195 da Constituição de 1988, resultou em desrespeito ao artigo 110 do Código Tributário Nacional, 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.

Deste dispositivo legal observamos que não é dado ao legislador expandir o campo de competência tributária que lhe foi atribuído, mediante o artifício de ampliar o conteúdo, a definição ou o alcance de institutos de direito privado.

Pertinente colacionarmos a doutrina de Luciano Amaro:<sup>64</sup>

Proíbe-se a alteração do conceito de direito privado se disso resultar a ampliação da competência para cuja definição foi o conceito utilizado. (...) Assim, se a norma que define a competência utiliza conceito que abrange o universo ocupado pelos fatos A + B + C, a lei que institui o tributo não pode elastecer o conceito para abranger o fato D.

Ora, conforme já expusemos, o conceito de faturamento oriundo do direito privado e recepcionado pelo constituinte de 1988, para delimitar a incidência das contribuições sociais ora em análise, é tão somente a receita bruta proveniente da venda de mercadorias e/ou serviços.

---

<sup>64</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, Editora Saraiva, 12ª Edição, 2006, p. 102.



As receitas financeiras, operacionais e demais receitas da pessoa jurídica não podem ser enquadradas como faturamento, já que fogem à própria definição do termo: ato ou efeito de emitir fatura.

Assim, temos que a Lei 9.718/98 violou claramente o artigo 110 do Código Tributário Nacional, pelo que desrespeitou também a disposição constitucional, uma vez que tal artigo é, em verdade, reflexo da supremacia da Constituição.

Cabe aqui citarmos Rodrigo Caramori Petry:<sup>65</sup>

...o citado artigo do Código Tributário Nacional é simples explicitação da correta interpretação das normas de competência constitucionais, que, albergando institutos, conceitos ou formas do direito privado, os “constitucionalizam” para efeito de delimitar a incidência dos tributos.

Desta forma, visualizamos, também sob este prisma, mais uma ilegalidade da alteração promovida pela Lei nº 9.718/1.998.

#### **4.3 A Emenda Constitucional nº 20/1.998 e a nova redação do artigo 195, inciso I da Constituição Federal.**

A Lei nº 9.718/1998 foi publicada no Diário Oficial da União em 28 de novembro de 1998. Dezoito dias depois, em 16 de dezembro de 1998, foi publicada a Emenda Constitucional nº 20/98, a qual trouxe uma significativa modificação à norma de competência do art. 195, inciso I, “b” da Carta Magna.

Com o advento desta Emenda à Constituição, a redação do dispositivo mencionado passou a autorizar a incidência das contribuições sociais PIS e COFINS sobre “a receita ou o faturamento”, de modo a ampliar a regra-matriz de incidência e a base de cálculo possíveis destas duas contribuições. Dispôs o art. 195, I, “b”, *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 - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:** (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

**a) [...]**

**b) a receita ou o faturamento;** (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

<sup>65</sup>Contribuições PIS/Pasep e COFINS, Quartier Latin, 2009, p. 428.

Note-se que o uso da conjunção “ou” que liga os termos “receita” e “faturamento” possui função equiparativa, sendo que, a partir desta mudança, facultou-se à União tributar toda e qualquer receita ou o faturamento. Em síntese, esta alteração equiparou os dois termos, a despeito do que se considerava como “faturamento” até então.

Para explicar o intuito do legislador ao promover essa mudança conceitual, colacionamos a lição de Ives Gandra Martins:<sup>66</sup>

Ora, o constituinte, ao perceber que a incidência sobre “faturamento” era menos abrangente, e ao perceber que “receita” não é “faturamento”, até porque trata de duas operações, temporalmente, realizadas em períodos distintos, decidiu mostrar que a “receita” sendo uma operação diversa da operação do “faturamento”, poderia também configurar base de cálculo de contribuição social. Alargou, portanto, o campo de sua exigência para além dos limites do faturamento e abrangendo operações que podem não ser objeto do ato de faturamento, seja porque utilizadas outras formas de cobrança, seja porque não comportem faturamento.

Tal alteração, contudo, não teve o condão de “constitucionalizar” a Lei 9.718/98.

Com efeito, a Emenda Constitucional nº 20/98 é posterior à Lei 9.718/98. Por este motivo, não se pode cogitar que aquela tenha validado esta, adaptando-a ao texto constitucional. Se assim fosse, estar-se-ia diante de uma convalidação que poria fim ao consagrado princípio da segurança jurídica, um dos valores mais caros ao nosso ordenamento legal.

A propósito, cabe citar algumas palavras do Professor Paulo de Barros Carvalho acerca deste princípio:<sup>67</sup>

Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza. Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada, lhes dá a garantia do passado. Essa bidirecionalidade passado/futuro é fundamental para que se estabeleça o clima de segurança das relações jurídicas, motivo por que dissemos que o princípio depende de fatores sistêmicos. Quanto ao passado, exige-se um único postulado: o da irretroatividade (...)

Deste modo, em atenção ao princípio constitucional da segurança jurídica, insistimos na impossibilidade de convalidação da Lei nº 9.718/98 por meio da Emenda à

---

<sup>66</sup> O Perfil da “Receita” e do “Faturamento” na Emenda Constitucional nº 20/98 *in* Contribuições Sociais - Problemas Jurídicos, coord. ROCHA, Valdir de Oliveira, p. 124.

<sup>67</sup> Curso de Direito Tributário, p. 150.

Constituição nº 20/98, visto que referida Lei é natimorta, inapta a gerar efeitos, já que desrespeitou a redação da Carta Magna vigente à época de sua publicação.

Em suma, qualquer que seja o ângulo pelo qual se analise a questão, temos que a majoração da incidência das contribuições ao PIS e a COFINS promovida pela Lei nº 9.718/1.998 não foi convalidada pela Emenda à Constituição nº 20/98.

## 5. As inconstitucionalidades da mudança

### 5.1 A impossibilidade de utilização de Medida Provisória para majorar/instituir tributos.

A Lei ordinária nº. 9.718/1998, como já se disse, é resultante da conversão de em Lei da Medida Provisória nº. 1.724/1998.

Prevista no artigo 62 da Constituição de 1988, Medida Provisória é ato de competência do Presidente da República, e pressupõe, para sua edição, o pressuposto de relevância e urgência, concomitantemente.

O caráter provisório advém de sua eficácia limitada, vez que produz efeitos por 60 dias, sendo possível a prorrogação por outros 60, apenas e tão-somente. Dentro desses 120 dias, a Medida Provisória deverá ser votada pelo Congresso Nacional que, em caso de aprová-la, conceder-lhe-á o status de lei. Caso contrário, ela perde a força de lei, deixando de produzir efeitos.

Sobre o tema das medidas provisórias, vejamos o que leciona o constitucionalista José Afonso da Silva:<sup>68</sup>

As medidas provisórias, com força de lei, podem ser adotadas pelo Presidente da República, as quais, no entanto, para serem legítimas, hão de atender a pressupostos formais, materiais e, ainda, a regras de procedimento que agora se exigem no art. 62 da CF com o enunciado oferecido pela EC-32/2001. Os formais são a relevância e a urgência; os materiais dizem respeito à matéria que pode ser por elas regulamentada.

Aqui reside o primeiro aspecto de invalidade da referida lei, tendo em vista a impossibilidade de se editar Medida Provisória para se majorar/instituir tributos que necessitem de Lei Complementar para serem instituídos.

Esta impossibilidade possui inúmeras razões de ser. A primeira delas é o fato de que a Medida Provisória não é lei, pois se fosse não haveria necessidade de ser convertida. Deste modo, sua utilização para majoração e instituição de tributos fere frontalmente o princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, inciso I da Constituição Federal.<sup>69</sup>

---

<sup>68</sup> SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo, Malheiro Editores, 25ª Edição, p. 532.

<sup>69</sup>“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

Embora a Medida Provisória tenha força de lei, não é verdadeiramente uma lei, tendo em vista que não houve processo legislativo prévio à sua edição.

Oportuno citarmos aqui, acerca do princípio da legalidade, um trecho da já mencionada obra do Prof. Paulo de Barros Carvalho:<sup>70</sup>

Por força do princípio da legalidade (CF, art. 50, I), a ponência de normas jurídicas inaugurais no sistema há de ser feita, exclusivamente, por intermédio de lei, compreendido este vocábulo no seu sentido lato. Em qualquer segmento da conduta social, regulada pelo direito, é a lei o instrumento introdutor dos preceitos jurídicos que criam direitos e deveres correlatos.

Em segundo lugar, há o fato de que a Medida Provisória, para ser editada, pressupõe urgência e motivo relevante, sendo, portanto, incompatível com o princípio da anterioridade tributária nonagesimal, tanto geral quanto específica (previstas, respectivamente, nos art. 150, III, “b”<sup>71</sup> e 195,§6<sup>o72</sup>, ambos da Carta Maior de 1988).

Sim, pois o regime procedimental da Medida Provisória prevê sua entrada em vigor de imediato, gerando efeitos por 30 (trinta) dias, o que é absolutamente inconciliável com o princípio da anterioridade tributária.

Cita-se novamente Octavio Campos Fischer, em sua obra já mencionada:<sup>73</sup>

...se o princípio da anterioridade tributária posterga a eficácia da lei para o exercício seguinte e, no caso da contribuição em tela, para depois de noventa dias da sua publicação, como compatibilizar a possibilidade de utilização de Medidas Provisórias para mexer na estrutura normativa dos tributos se, em virtude desse princípio, não poderiam elas produzir efeitos nos trinta dias conferidos pelo artigo 62 da Constituição Federal?

---

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

<sup>70</sup> Curso de Direito Tributário, p. 217.

<sup>71</sup>“Art. 150 (...)

III - cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.”

<sup>72</sup>“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:

(...)

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, “b”.”

<sup>73</sup> Idem, p. 113.

Cabe aqui, igualmente, a lição de Roque Antonio Carrazza:<sup>74</sup>

Também as “contribuições sociais para a seguridade social” não aceitam as medidas provisórias. É certo que tais tributos obedecem a uma *anterioridade especial*, já que as leis que os instituírem ou aumentarem só podem ter eficácia 90 dias após publicadas (cf. art. 195, §6º, da CF).

Este prazo, que adia a eficácia e a aplicabilidade destas leis, indica inequivocamente, que as medidas provisórias não podem nem criar, nem aumentar as “contribuições sociais para a seguridade social”. Deveras, o imediatismo eficaz das medidas provisórias não se coaduna com este prazo de 90 dias, determinado pela Constituição.

E finalmente, em terceiro lugar, anota-se que a Constituição de 1988 já trouxe, em seu artigo 153, §1º<sup>75</sup>, uma possibilidade de interferência na regra-matriz de alguns impostos por parte do Presidente da República, sendo lícito que este altere, tão somente, a alíquota de determinados tributos elencados no texto constitucional. Assim, pode-se entender que há um “poder implícito” para que o chefe do Executivo promova alterações nas demais exações tributárias, o que deve ser feito de acordo com o disposto no artigo supra, e não pela via da Medida Provisória, tendo em vista a proibição já mencionada.

Devemos tomar o devido cuidado para não incorrer no erro de afirmar que a conversão da já citada Medida Provisória em Lei sanou as irregularidades existentes.

Isso porque, evidentemente, não se pode transformar em lei algo que não encontra amparo constitucional. A Medida Provisória 1.724/1.998 é nula desde sua edição, o que gera óbice intransponível para ser convalidada através de sua conversão em lei, já que, nesta hipótese, a conversão seria efetuada sobre algo em si mesmo nulo ou inexistente.

Finalmente, considerando a necessidade de existirem, cumulativamente, motivo relevante e urgente para que se proceda à edição de Medidas Provisórias, cremos que o

---

<sup>74</sup> Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 182 e 183.

<sup>75</sup>“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.”

comentário de Roque Antonio Carrazza é implacável para afastá-las do âmbito do direito tributário:<sup>76</sup>

Amarrada essa insofismável premissa, podemos dizer, sempre com apoio na Constituição, que só há urgência, a autorização a edição de medidas provisórias, quando, comprovadamente, inexistir tempo hábil para que uma dada matéria, sem grandes e inilidíveis prejuízos à Nação, venha a ser disciplinada, por meio de lei ordinária. Ora, é perfeitamente possível, nos termos dos parágrafos 1º e 2º do art. 64 da CF, aprovar-se uma lei ordinária no prazo de 45 dias contados da apresentação do projeto. Logo, em nosso direito positivo, só há urgência se realmente não se puder aguardar 45 dias para que uma lei ordinária venha a ser aprovada, regulando o assunto.

## **5.2 Violação da competência tributária residual.**

É pacífico o entendimento segundo o qual a competência tributária encontra-se exaustivamente delineada na Constituição Federal.

Competência tributária, como sabemos, é a “fatia” de poder tributário atribuída pela Carta Maior a cada um dos entes federados. O desempenho desta competência deve ficar atrelado à atenção minuciosa das normas constitucionais. Neste sentido, vejamos a doutrina de Paulo de Barros Carvalho:<sup>77</sup>

Competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo. (...) A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.

A competência tributária residual, por sua vez, é aquela enunciada no art. 154, inciso I da Constituição da República, a qual prevê a possibilidade de criação, pela União Federal, de impostos não previstos nos artigos anteriores do texto constitucional. Transcrevemos referida norma:

Art. 154. A União poderá instituir:  
I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

---

<sup>76</sup> Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 177.

<sup>77</sup> Curso de Direito Tributário, p. 217-218.

Registramos que a União poderá exercer a sua competência residual não somente quanto aos impostos, mas também quanto as contribuições sociais, conforme se depreende do enunciado no artigo 195, § 4º da Lei Maior.<sup>78</sup>

Acerca da criação de contribuições, cabe-nos citar, ainda, trecho da obra de Geraldo Ataliba:<sup>79</sup>

Não cabe dizer, no nosso sistema, que o legislador, ao criar contribuições, goza da mais ampla liberdade e que, em consequência, pode adotar toda e qualquer hipótese de incidência (...) o legislador nacional, ao instituí-las, usa da competência de que dispõe, com as limitações que a caracterizam. Entender o contrário (...) seria esvaziar o sistema constitucional tributário; torna-lo totalmente sem sentido, como um amontoado de proposições que nada obrigam, a ninguém dão vantagem, a ninguém direitos, de ninguém exige nada.

Com efeito, a competência residual deve ser exercida por meio de Lei Complementar. Isto porque esta espécie legislativa pressupõe um maior rigor para ser aprovada, haja vista a necessidade de aprovação por *quorum* qualificado.<sup>80</sup>

A razão pela qual o constituinte preocupou-se em reservar o exercício desta competência à Lei Complementar é brilhantemente ilustrada pela já mencionada obra do Professor Roque Antonio Carrazza:<sup>81</sup>

Também neste particular, o constituinte quis pôr freios à multiplicação de impostos federais. A fórmula que encontrou foi justamente esta: exigir que os novos impostos só pudessem ser validamente instituídos, por meio de lei complementar, ato normativo que exige *quorum* qualificado de aprovação.

Acompanha este entendimento o Prof. Hugo de Brito Machado:<sup>82</sup>

Relevante é a exigência de Lei Complementar para o exercício da competência residual. Com isto se evita o argumento de que determinado tributo, criado por Lei Ordinária e sem natureza jurídica específica e bem definida, seja tido como imposto da competência residual.

---

<sup>78</sup>“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:

(...)

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.”

<sup>79</sup> Hipótese de Incidência Tributária, p. 177.

<sup>80</sup> “Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.”

<sup>81</sup> Idem, p. 428.

<sup>82</sup> Curso de Direito Tributário, p. 311.



De toda sorte, as limitações impostas ao exercício desta competência configuraram-se "requisitos de técnica jurídica, e não interferem no tamanho da competência residual, mas sim no modo de utilizá-la".<sup>83</sup>

Neste compasso, vislumbramos mais uma irregularidade a respeito do alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS através da Lei 9.718/98.

Referidas contribuições, cuja natureza jurídica é de impostos, foram instituídas por meio das já analisadas leis complementares 07/70 (lei que criou a contribuição ao PIS), e 70/91 (lei que criou a COFINS).

Desta feita, para promover o alargamento de suas bases de cálculo (e consequente majoração dos tributos), deveria a União ter se utilizado de Lei Complementar, tendo em vista a impossibilidade de utilização da Lei Ordinária para promover alterações em regramento disciplinado pela Lei Complementar.

Transcrevemos a acertada doutrina de José Eduardo Soares de Melo:<sup>84</sup>

Considerando que a lei em causa utilizou a "totalidade da receita" como base de cálculo – ao invés de "faturamento" (na forma até então prevista no art. 195, I, da CF/88), ou mesmo "receita bruta" (total de vendas e serviços) -, acabou estabelecendo uma nova contribuição, com novo enquadramento constitucional (art. 195, § 4º).

Esse total descompasso com o texto constitucional caracteriza uma nova figura jurídica tributária, que demandaria a edição de Lei Complementar...

Assim, concluímos por mais uma ilegalidade da Lei 9.718/98, dada a inobservância da necessidade de se disciplinar a matéria em apreço por Lei Complementar, o que resultou, expressamente, em afronta à competência tributária residual, conforme delineado no artigo 154, inciso I da Constituição da República, bem como em ofensa ao princípio da legalidade tributária, ante o previsto no artigo 150, inciso I, também da Carta Maior.

---

<sup>83</sup>SILVA MARTINS, Ives Gandra da (Coord.). Curso de direito tributário. 2. ed. Belém: CEJUP, 1993, p. 138.

<sup>84</sup> Contribuições Sociais no Sistema Tributário, p. 152.

## 6. Posicionamentos do STJ e STF sobre a matéria

### 6.1. Posicionamento inicial do STJ: Reconhecimento da ilegalidade da Lei nº 9.718/1.998 em face do art. 110 do Código Tributário Nacional

As primeiras ações propostas pelos sujeitos passivos da obrigação tributária visando a declaração de ilegalidade da Lei nº 9.718/1.998 começaram a ser julgadas pelo Superior Tribunal de Justiça a partir de 2003.

A Egrégia Corte Superior, em um primeiro momento, concluiu pela ilegalidade da referida Lei frente ao exposto no art. 110 do Código Tributário Nacional, apesar de alguns poucos acórdãos divergentes, oriundos, em sua maioria, da sua 2ª Turma<sup>85</sup>, a qual, posteriormente, mudou seu entendimento e acompanhou a conclusão pela ilegalidade.<sup>86</sup>

Observe-se que, nesta primeira ocasião, a análise foi feita apenas e tão somente sob a óptica infraconstitucional.

Para ilustrar esta posição, colacionamos a ementa de julgados da 1ª e 2ª Turmas do STJ:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AMPLIAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS E ELEVAÇÃO DA ALÍQUOTA DESTA ÚLTIMA REALIZADA PELA LEI Nº 9.718/98. ART. 110 DO CTN. ALTERAÇÃO DA DEFINIÇÃO DE DIREITO PRIVADO. EQUIPARAÇÃO DOS CONCEITOS DE FATURAMENTO E RECEITA BRUTA. PRECEDENTES DO STJ E DO STF. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. JUROS. TAXA SELIC. LEI Nº 9.250/95. INÍCIO DA INCIDÊNCIA. APLICAÇÃO EM PERÍODOS DIVERSOS DE OUTROS ÍNDICES. PRECEDENTES.

1. A Lei nº 9.718/98, ao ampliar a base de cálculo do PIS e da COFINS e elevar a alíquota desta última, assim como alterar o conceito de faturamento, para fins de incidência da COFINS, com o objetivo de abranger todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, violou frontalmente o art. 110 do CTN.

2. As jurisprudências desta Corte Superior e do colendo STF caminham no sentido de que faturamento equivale à receita bruta, resultado da venda de bens e serviços pela empresa.

3. A Lei 9.718/98, ao proceder as modificações referenciadas, criou novo conceito para o termo "faturamento", invadindo, assim, a esfera da definição do direito privado.

4. A base de cálculo da contribuição, exigida nos termos da LC nº 70/91 e delimitada pelo Direito Privado, não pode ser alterada por legislação ordinária (Lei nº 9.718/98). É inviável que uma lei complementar (LC nº 70/91) possa ser alterada por lei ordinária em razão do princípio da hierarquia das leis.

[...]

<sup>85</sup> A 1ª e a 2ª Turmas são os órgãos colegiados do STJ a quem compete o julgamento de ações cuja matéria seja de Direito Público, como as referentes às Contribuições ao PIS e a COFINS.

<sup>86</sup> Neste sentido, veja-se o acórdão proferido pelo Ministro João Otávio de Noronha, em 01.04.2003, ao julgar o Recurso Especial nº 379.826/RS, disponível no sítio de internet [www.stj.gov.br/SCON](http://www.stj.gov.br/SCON)

10. Recurso provido. (Grifamos)

(STJ – 1ª Turma – Resp 710.829/PE, Rel. Min, José Delgado, julgado em 03.03.2005, DJ 02.05.2005)

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO - TRIBUTÁRIO - PIS E COFINS - LEI N. 9.718/98 - MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA - CONCEITO DE FATURAMENTO E O ARTIGO 110 DO CTN - BASE DE CÁLCULO DA COFINS - ALTERAÇÃO DE CONCEITO DE DIREITO PRIVADO - FATURAMENTO EQUIVALE À RECEITA BRUTA COMO PRODUTO DAS VENDAS DE MERCADORIAS E SERVIÇOS.

Nos termos do entendimento do Supremo Tribunal Federal e desta Corte Superior de Justiça, o faturamento é sinônimo de receita bruta, sendo esta o resultado da venda de bens e serviços. A Lei n. 9.718/98, contudo, ampliou o conceito de faturamento ao equipará-lo à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, com as exclusões do § 2º do artigo 3º.

*A Lei n. 9.718/98, ao estender o conceito de faturamento, para fins de incidência da COFINS, para todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da classificação contábil, incluiu outras receitas além daquelas advindas de vendas e serviços, circunstância a evidenciar afronta do disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional. Precedente da colenda 2ª Turma (REsp 501.628-SC, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 24/5/2004).*

*A Lei Complementar n. 70/91, que definiu a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços de qualquer natureza como a base de cálculo da COFINS, não é suscetível de alteração por meio de lei ordinária. Iterativos ensinamentos doutrinários.*

Pelo que precede, com arrimo nos fundamentos acima, dou provimento ao presente agravo regimental. Em vista desse desate, dou provimento ao recurso especial. (Grifamos)

(STJ – 2ª Turma – AgRg no Ag nº 519.749/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, julgado em 02.09.2004, DJU 13.12.2004).

## **6.2. Posicionamento posterior do STJ: Declinação de competência para o STF**

No período compreendido entre 2003 e 2004, o STJ firmou entendimento pela ilegalidade da Lei nº 9.718/1.998, ante o previsto no art. 110 do Código Tributário Nacional, como já vimos.

Todavia, o Supremo Tribunal Federal também foi chamado pelos autores das ações para se manifestar sobre a controvérsia, sob a óptica constitucional.

Desta feita, sobretudo a partir do início de 2005, deparamo-nos com uma série de julgados no sentido de entender que a questão referente à possibilidade da cobrança das Contribuições ao PIS e a COFINS, incidentes sobre o “faturamento” conforme definido pelo §1º, art. 3º da Lei nº 9.718/1.998, teria natureza constitucional, pelo que deveria ser dirimida exclusivamente perante o Supremo Tribunal Federal.

A partir deste momento, portanto, o Superior Tribunal de Justiça passou a declinar a competência de julgamento das ações relativas à matéria para o Supremo Tri-

bunal Federal. É o que podemos ver nos seguintes arestos cujas ementas transcrevemos abaixo:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. OMISSÃO INEXISTENTE. AMPLIAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS E DO PIS/PASEP. ELEVAÇÃO DA ALÍQUOTA REALIZADA PELA LEI Nº 9.718/98. MATÉRIA DE CUNHO CONSTITUCIONAL EXAMINADA NO TRIBUNAL A QUO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO DO APELO.

1. Recurso especial contra acórdão que entendeu não haver inconstitucionalidade na alteração da base de cálculo das contribuições sociais, bem como na majoração da alíquota da COFINS instituída pela Lei nº 9.718/98.

2. Não se conhece de recurso especial quando a decisão atacada basiliou-se, como fundamento central, em matéria de cunho eminentemente constitucional.

3. Esta Corte tem reiteradamente decidido que *a matéria atinente à ampliação das bases de cálculo do PIS e da COFINS e à elevação da alíquota desta última realizada pela Lei nº 9.718/98 é de cunho meramente constitucional, cabendo, apenas, ao colendo STF seu exame.*

4. O acórdão recorrido dirimiu a questão de acordo com o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal. Não está obrigado o magistrado a julgar a questão posta a seu exame de acordo com o pleiteado pelas partes, mas sim, com o seu livre convencimento.

5. Recurso especial não-conhecido. (Grifamos)

(STJ – 1ª Turma – Resp 779.984/BA – Rel. Min. José Delgado – julgado em 18.10.2005 – DJU 14.11.2005)

AGRAVO REGIMENTAL - AGRAVO DE INSTRUMENTO - PIS E COFINS - LEI N. 9.718/98 - MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA - CONCEITO DE FATURAMENTO E RECEITA BRUTA - ACÓRDÃO RECORRIDO FUNDAMENTADO NA INTERPRETAÇÃO DE DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS - TESE ADOTADA POR ESTA SEGUNDA TURMA NO SENTIDO DE QUE SE TRATA DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RESSALVA DO ENTENDIMENTO DESTES RELATORES.

O Tribunal de origem decidiu a lide com base em fundamentos de índole eminentemente constitucional. Inviável, pois, a análise do pleito da agravante, sob pena de se penetrar no exame de matéria cuja competência está afeta à Corte Máxima, ex vi do artigo 102 da Constituição Federal.

A Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça, na assentada de 15.2.2005, adotou, por maioria, a tese segundo a qual a questão atinente à majoração da alíquota e alteração da base de cálculo do PIS e da COFINS pela Lei n. 9.718/98 envolve tema de índole constitucional, de competência do Supremo Tribunal Federal (Resp 706.488/SP, Resp 707.468/SP, Resp 707.818/PE, Resp 709.793/SP e Resp 711.322/SP, Rel. p/acórdão Min. João Otávio de Noronha), ressalvado o entendimento deste Relator no sentido de que a matéria trazida para deslinde encontra-se hospedada em fundamentos constitucionais e infraconstitucionais.

Agravo regimental improvido.

(STJ – 2ª Turma – AgRg no Ag 455.415/MG – Rel. Min. Franciulli Netto - julgado em 23.08.2005 – DJU 06.02.2006)

### **6.3. Posicionamento do STF: Reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718/1.998**

Com a declinação de competência do STJ para o STF, as ações passaram a ser recebidas nesta Suprema Corte, e em dezembro de 2002, o Supremo Tribunal Federal iniciou o julgamento da questão referente à ampliação da base de cálculo das contribu-

ições ao PIS e a COFINS, por ocasião da análise do Recurso Extraordinário nº 346.084/PR. Na oportunidade, apenas o Ministro Ilmar Galvão se manifestou sobre o pleito, sendo adiado o julgamento para os demais Ministros.

Adiante, na sessão datada de 18.05.2005, foram levados a julgamento pelo plenário do STF outros três Recursos Extraordinários que tratavam da mesma controvérsia: RExt 390.840/MG, RExt nº 358.273/RS e RExt nº 357.950/RS. Após iniciado, o julgamento foi adiado em decorrência do pedido de vistas do Ministro Eros Grau.

Finalmente, na sessão plenária de 09.11.2005, o STF emitiu parecer final acerca dos quatro Recursos Extraordinários já mencionados, declarando, por maioria de votos, a inconstitucionalidade do §1º, art. 3º da Lei nº 9.718/1.998, por ter promovido o alargamento da base de cálculo das Contribuições ao PIS e a COFINS, contrariando a ordem constitucional vigente.

Os acórdãos declararam a inconstitucionalidade do §1º, art. 3º da Lei nº 9.718/1.998, acolhendo as seguintes teses recursais sustentadas pelos sujeitos passivos da obrigação tributária: 1) violação da norma de competência das Contribuições ao PIS e a COFINS pela equiparação dos termos “faturamento” e “receita bruta”, e a ilegalidade reflexa frente ao art. 110 do CTN; 2) impossibilidade de se criar/alterar as contribuições do art. 195, §4º da Constituição de 1.988 por meio de Lei Ordinária, e; 3) a não-convalidação do vício da Lei nº 9.718/1.998 através da Emenda Constitucional nº 20/1.998, por ser esta posterior àquela, não se admitindo que gere efeitos retroativos.

Vejamos a ementa proferida no julgamento dos Recursos Extraordinários, relacionados pelo Ministro Marco Aurélio:<sup>87</sup>

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98,

---

<sup>87</sup> Ressalvamos que os Recursos Extraordinários mencionados (346.084/PR, 357950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG) possuem a mesma ementa.

consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, juntando-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. *É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.* (Grifamos)

## 7. Restituição do indébito

### 7.1 O direito à recuperação dos valores indevidamente pagos

Embora as decisões mencionadas no tópico 5.3 do capítulo anterior não operem efeitos *erga omnes*, uma vez que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade do §1º, art. 3º da Lei nº 9.718/1.998, abriu-se um valioso precedente para que os contribuintes de PIS e COFINS recorram ao Poder Judiciário e pleiteiem o ressarcimento das quantias indevidamente recolhidas ao erário público por efeito deste ditame legal.

Com efeito, o Código Tributário Nacional disciplina a restituição de valores indevidos pagos a título de tributo<sup>88</sup> em seus art. 165 a 168. No caso em apreço, importa-nos observar, sobretudo, a disposição do art. 165, inciso I, *verbis*:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido.

O direito à restituição do indébito tributário se fundamenta na proibição de enriquecimento sem causa, à semelhança do que ocorre no direito privado.<sup>89</sup>

No âmbito do direito tributário, a restituição do indébito não necessita a comprovação de que o pagamento foi efetuado por erro ou por coação daquele que seria o sujeito ativo caso o pagamento fosse devido. Evidenciada a inexistência de relação

---

<sup>88</sup> A doutrina diverge sobre a figura do “tributo indevido”, pois há autores como Luciano Amaro que sustentam não ser este, verdadeiramente, um tributo, de acordo com o que vemos em sua obra *Direito Tributário Brasileiro*, p. 423: “o problema é sempre de subsunção: ou existe um fato que corresponda à hipótese de incidência, em face do que se efetuou corretamente o pagamento de tributo, ou tal fato inexistente (...) e, nessa circunstância, não se dá a subsunção, não há obrigação tributária(...)”. Outros, a exemplo de Paulo de Barros Carvalho, discordam: “As quantias exigidas pelo Estado, no exercício de sua função impositiva, ou espontaneamente pagas pelo administrado, na convicção de solver um débito fiscal, tem a fisionomia própria das entidades tributárias, encaixando-se bem na definição do art. 3.º do Código Tributário Nacional. A contingência de virem a ser devolvidas pelo Poder Público não as descaracteriza como tributo e para isso é que existem os sucessivos controles de legalidade que a Administração exerce e dos quais também participa o sujeito passivo, tomando a iniciativa ao supor descabido o que lhe foi cobrado, ou postulando a devolução daquilo que pagara indebitamente (...)” *in* Curso de Direito Tributário, p. 459-460.

<sup>89</sup> Prevê o Código Civil, em seu Art. 884: “Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários”.

obrigacional jurídica-tributária, é cabível a devolução do valor pago a título de tributo.<sup>90</sup>

Para se buscar a restituição do indébito, deve ser observado o prazo de cinco anos, contados desde a data do pagamento indevido, ou, nos termos do previsto pelo art. 168, I do CTN, contados da data da extinção do crédito tributário.<sup>91</sup>

O prazo para propositura de ação de repetição de indébito no caso do reconhecimento da inconstitucionalidade do §1º, art. 3º da Lei nº 9.718/1.998 é claramente elucidado pelo que leciona Luciano Amaro:<sup>92</sup>

Se a repetição do indébito se processa a vista de modificação de decisão condenatória (por força da qual fora feito o pagamento, afinal julgado indevido), o prazo para pleiteá-la conta-se da data em que se tomar definitiva a decisão administrativa ou em que transitar em julgado a decisão judicial modificativa.

## 7.2 Restituição e compensação

A compensação, enquanto modalidade de extinção do crédito tributário, pressupõe relações jurídicas distintas, em que o credor de uma é devedor da outra e vice-versa. Esta figura é assim disciplinada no art. 368 do Código Civil: “*Se duas pessoa forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações se extinguem, at é onde se compensarem*”.

Também o Código Tributário Nacional regulamenta a matéria, *verbis*:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

A legislação federal, igualmente, autoriza ao contribuinte extinguir obrigações tributárias vincendas através de compensação com valores restituendos, a exemplo do

---

<sup>90</sup> Neste ponto, anote-se a lição de Sacha Calmon Navarro Coelho *in* Curso de Direito Tributário Brasileiro, p. 834: “A obrigação tributária é *ex lege*. Nela não prospera o brocardo do direito privado segundo o qual quem paga mal *paga duas vezes*, nem se precisa comprovar a justeza do erro (em termos subjetivos). Seja o erro de direito, seja erro de fato, o tributo pago indevidamente comporta restituição (ou compensação com futuros recolhimentos)”.

<sup>91</sup> “Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário.”

<sup>92</sup> Direito Tributário Brasileiro, p. 428.



que dispõe o art. 66 e parágrafos da Lei nº. 8.383/1.991, com redação dada pelas Leis nº 9.069/1.995 e 9.250/1.995.<sup>93</sup>

Com efeito, a opção pela compensação pode representar vantagens para ambas as partes. Para o contribuinte, certamente é vantajoso evitar o processamento do pedido de restituição, esquivando-se da espera pelo equacionamento deste pedido. Para o fisco, vislumbramos vantagem por proporcionar a economia com os custos burocráticos do processo judicial. De forma bastante sintética, Sacha Calmon Navarro Coelho ilustra a vantagem oferecida pela compensação: *“O que se passa aqui é a praticabilidade. A lei permite, ao invés de dois pagamentos contrapostos, a realização de um só pelo saldo (...)”*<sup>94</sup>

Logo, presentes os requisitos legais para que se opere a compensação, faculta-se ao contribuinte utilizá-la, não podendo a autoridade fazendária recusar-se a aceitá-la.

Em síntese, defendemos que, observado o princípio da legalidade, e uma vez reconhecido o pagamento indevido de valores debitados a título de PIS e COFINS em decorrência das ilegalidades levadas a efeito pela promulgação da Lei nº 9.718/1.998, há que se possibilitar aos contribuintes a restituição ou compensação de tais valores. Sintetizando esta questão, transcrevemos a afirmação de Rodrigo Caramori Petry:<sup>95</sup>

É justo aos contribuintes pleitear a devolução dos valores pagos a maior a título de PIS e Cofins no caso, sob pena de placitar a chamada “inconstitucionalidade útil”. Ela representa a ideia de que ao governo é vantajoso cobrar tributo inconstitucional, pois, ou o contribuinte pagará sem recorrer ao Judiciário, ou, mesmo que recorra e ganhe a causa, o julgamento não permitirá a recuperação dos valores porque implicaria em “prejuízo” aos cofres públicos. Entretanto, os cofres públicos não podem guardar dinheiro sem causa, fruto da ilegalidade.

---

<sup>93</sup> “Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.”

<sup>94</sup> Curso de Direito Tributário Brasileiro, p. 841.

<sup>95</sup> “Tributar os Tributos?” Disponível em <http://cmaadvogados.blogspot.com/2010/10/tributos-18102010.html>

## 8. Conclusões

Embora o escopo deste trabalho tenha se restringido à análise de poucas leis e institutos jurídico-tributários, a pesquisa demandou uma busca mais ampla, de modo que estudamos alguns conceitos fundamentais do direito tributário, seus princípios constitucionais, figuras consagradas do direito privado, e até alguns institutos de direito processual civil.

Desde o início, defendemos aqui a inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/1.998, e tivemos a possibilidade de demonstrá-la de forma clara nos tópicos anteriores.

Neste momento, reafirmamos tal entendimento, e, tendo por base o que demonstramos até então, ousamos concluir que a inconstitucionalidade aqui vista pode ser tida como uma “fotografia” do panorama legislativo do Estado brasileiro.

A promulgação e publicação de um diploma legal como a Lei nº 9.718/1.998, em que as inconstitucionalidades saltam aos olhos de seu apreciador, tem sido cada vez mais frequentes.

Em tempo, não raras são as vezes em que surpreendemo-nos, enquanto destinatários do processo legislativo, com leis que padecem de constitucionalidade e que passam a integrar nosso ordenamento jurídico.

A inconstitucionalidade de diplomas legais, por si só, já configura gravíssimo defeito. Entretanto, o fato de tais diplomas serem originados pela conversão de Medidas Provisórias em lei é um agravante desta moléstia, pois parece-nos configurar uma certa ofensa ao princípio da legalidade, uma vez que a edição de Medidas Provisórias não é precedida de discussão no plenário do Congresso Nacional, o que prejudica sua legitimidade e fere o princípio republicano.<sup>96</sup>

Lamentavelmente, esse é o cenário que frequentemente vislumbramos em nossa realidade.

---

<sup>96</sup> Sobre este tema, veja-se o que leciona o Prof. José Roberto Vieira em seu artigo intitulado Fundamentos Republicano-democráticos da Legalidade Tributária: Óbvios Ululantes e Não Ululantes: “...a República é, antes e acima de tudo, aquele regime de governo em que as autoridades são meros administradores da coisa pública – *res publica* – a título de mandatários do povo, que detém a sua propriedade. (...) Visceralmente ligado aos Princípios da República e da Democracia, pela ponte da representatividade popular, também a Legalidade, inclusive a Tributária, como irrecusável direito-garantia fundamental do cidadão-contribuinte que constitui, nos termos expressos do art. 150, *caput*, encontra-se seguramente protegida **entre as cláusulas de pedra da Lei Maior** (art. 60, §4º, IV).” In FOLMANN, Melissa (coord.). Tributação e Direitos Fundamentais: Propostas de Efetividade. Curitiba Juruá, 2006, p.203 e 199.

Esses constantes casos de ilegalidade afetam diretamente a segurança jurídica, que, além de ser um princípio constitucional, é um direito dos cidadãos, afetos pelo ordenamento jurídico. Não fosse assim, ruiria todo o nosso sistema de garantias constitucionais.<sup>97</sup>

Inclusive, nas palavras do Prof. José Roberto Vieira, “o conteúdo largo deste princípio de vulto abrange mais do que a certeza do direito, incluindo a ideia de previsibilidade da ação estatal”.<sup>98</sup>

Tratando-se de matéria tributária, esta “insegurança jurídica” gera obstáculos de difícil transposição ao desenvolvimento econômico do país, pois é inegável que a carga tributária a ser suportada pelas empresas e demais pessoas jurídicas a ela equiparadas é um fator determinante para o crescimento de qualquer atividade empresarial. Não por outra razão há profissionais especializados em prestar trabalhos de consultoria em planejamento tributário, tendo como contraprestação uma remuneração geralmente vultosa.

Cabe-nos, aqui, citar a belíssima advertência do eminente tributarista Alfredo Augusto Becker, a qual norteou toda a produção deste trabalho:<sup>99</sup>

A lei considerada em si mesma, como um ser isolado, não existe como regra jurídica. Isolada em si mesma, a lei existe apenas como fórmula literal legislativa sem conteúdo jurídico ou como simples fenômeno histórico. A lei não é um pássaro que o legislador solta abrindo as portas do Congresso. A lei tributária não é um falcão real que do punho do Executivo alça vôo para ir à caça do “fato gerador”. A regra jurídica contida na lei (fórmula literal legislativa) é a resultante lógica de um complexo de ações e reações que se processam no sistema jurídico onde foi promulgada. A lei age sobre as demais leis do sistema, estas, por sua vez, reagem; a resultante lógica é a verdadeira regra jurídica da lei que provocou o impacto inicial.

Procuramos, ao longo do desenvolvimento deste estudo, oferecer apenas uma pequena contribuição para o debate acerca da inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/1.998, bem como do conceito do termo faturamento.

De toda sorte, concluímos pela inconstitucionalidade da equiparação das expressões “faturamento” e “totalidade das receitas auferidas” para fins de incidência das

---

<sup>97</sup> Sobre o tema da segurança jurídica, recomenda-se a leitura de FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Dr. Alice no País da Lei, ora a Lei*, publicado na edição de 12.08.1986 do jornal Folha de São Paulo, p. 03.

<sup>98</sup> Princípio da Segurança Jurídica *in* Princípios Constitucionais e Estado de Direito. Revista de Direito Tributário. São Paulo, RT, nº 54, 1990, p. 98-99.

<sup>99</sup> Teoria Geral do Direito Tributário, p. 115.

contribuições ao PIS e a COFINS, tendo em vista a norma de competência destas duas contribuições sob a luz da Constituição de 1988, devendo ser resguardado aos contribuintes o direito de pleitear, junto ao Poder Judiciário, a restituição dos valores indevidamente creditados aos cofres públicos, acrescidos de correção monetária e juros moratórios, nos termos legais.

## 9. Bibliografia

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

BARRETO, Aires Fernandino. Natureza Jurídica das contribuições dos artigos 149 e 195 da CF. Repertório IOB de Jurisprudência. São Paulo. IOB, nº 06/95, 1995.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

DICIONÁRIO MICHAELIS DE LÍNGUA PORTUGUESA. Disponível em

ENCICLOPÉDIA SARAIVA DE DIREITO. São Paulo. Saraiva, 1977.

FALCÃO, Amílcar Araújo. Direito Tributário Brasileiro. Financeiras S.A., 1960.

FISCHER, Octavio Campos. A Contribuição ao PIS. São Paulo: Dialética, 1999.

JUSTEN FILHO, Marçal. Contribuições Sociais in MARTINS, Ives Gandra (Coord.). Cadernos de Pesquisas Tributárias: Contribuições Sociais, São Paulo. Resenha Tributária/Centro de Expansão Universitária, nº 17, 1992.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MARTINS, Ives Gandra (Coord.). Curso de direito tributário. 2ª ed. Belém: CEJUP, 1993.

MARTINS, Ives Gandra. O Perfil da “Receita” e do “Faturamento” na Emenda Constitucional nº 20/98 in ROCHA, Valdir de Oliveira. Contribuições Sociais – Problemas Jurídicos. Dialética, 1999.

MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições Sociais no Sistema Tributário. 3ª ed. São Paulo. Malheiros, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. PIS/Pasep, Cofins e a Emenda Constitucional nº 20/98 in ROCHA, Valdir de Oliveira. Contribuições Sociais – Problemas Jurídicos. Dialética, 1999.

PETRY, Rodrigo Caramori. Contribuições PIS/PASEP e COFINS. São Paulo: Quarter Latin, 2009.

PETRY, Rodrigo Caramori. Tributar os tributos? Disponível em <http://cmaadvogados.blogspot.com/2010/10/tributos-18102010.html>

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 25ª ed., Malheiros, 2005.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Jurisprudência. Disponível em

VIEIRA, José Roberto. Fundamentos Republicano-democráticos da Legalidade Tributária: Óbvios Ululantes e Não Ululantes *in* FOLMANN, Melissa (coord.). Tributação e Direitos Fundamentais: Propostas de Efetividade. Curitiba. Juruá, 2006.

VIEIRA, José Roberto. Princípio da Segurança Jurídica *in* Princípios Constitucionais e Estado de Direito. Revista de Direito Tributário. São Paulo, RT, nº 54, 1990.

## 10. Índice

<b>1. Introdução</b> .....	1
<b>Apontamentos teóricos</b> .....	3
2. PIS e COFINS - Conceitos.....	3
2.1. Tributos: breves considerações.....	3
2.2. As figuras das contribuições.....	4
2.3. As contribuições para o financiamento da seguridade social – PIS e COFINS ..	7
2.3.1. PIS e COFINS – Natureza Jurídica .....	7
2.3.2. PIS – Regra-matriz de incidência.....	10
2.3.2. COFINS – Regra-matriz de incidência .....	15
3. A forma de tributação anterior à Lei 9.718/1998 – o surgimento das contribuições PIS e COFINS .....	17
3.1. A Lei Complementar nº 07/1.970 .....	17
3.2. A Lei Complementar nº 70/1.991 .....	10
4. O conceito de faturamento e a inadequação do novo regime.....	20
4.1. O significado da expressão “faturamento” .....	20
4.1.1.A norma de competência do artigo 195, I, da Constituição Federal antes da EC nº 20/1.998.....	23
4.1.2.A impossibilidade de inclusão de receitas que não decorram de atividades mercantis dentro do “faturamento” .....	24
4.2. A redação do artigo 3º, § 1º da Lei 9.718/98 e o desrespeito ao artigo 110 do Código Tributário Nacional. ....	25
4.3. A Emenda Constitucional nº 20/1.998 e a nova redação do artigo 195, inciso I da Constituição Federal. ....	27
5. As inconstitucionalidades da mudança.....	30
5.1.A Impossibilidade da utilização de Medida Provisória para majorar/instituir tributos.....	30
5.2.Violação da competência tributária residual .....	33
6. Posicionamentos do STJ e STF sobre a matéria.....	36



6.1. Posicionamento inicial do STJ: Reconhecimento da ilegalidade da Lei nº 9.718/1.998 em face do art. 110 do Código Tributário Nacional .....	36
6.2. Posicionamento posterior do STJ: Declinação de competência para o STF .....	37
6.3. Posicionamento do STF: Reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718/1.998 .....	38
7. Restituição de Indébito .....	41
7.1. O direito à restituição dos valores indevidamente pagos .....	41
7.2. Restituição e Compensação .....	42
8. Conclusões .....	44
9. Bibliografia .....	47