



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 10675.905077/2009-35  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-002.952 – 3ª Turma  
**Sessão de** 3 de junho de 2014  
**Matéria** PIS - INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS  
**Recorrente** BANCO TRIÂNGULO S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Data do fato gerador: 30/11/2002

PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. LEI 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO STF. REPERCUSSÃO GERAL.

As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, reconhecidas como de Repercussão Geral, sistemática prevista no artigo 543-B do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pelo contribuinte. Artigo 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Declarado inconstitucional o § 1º do caput do artigo 3º da Lei 9.718/98, integra a base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep o faturamento mensal, representado pela receita bruta advinda das atividades operacionais típicas da pessoa jurídica.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama (Relatora), Rodrigo Cardozo Miranda, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva e Maria Teresa Martínez López, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente Substituto

Nanci Gama - Relatora

Ricardo Paulo Rosa - Redator Designado

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte com fundamento no artigo 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 25 de junho de 2009, em face do acórdão prolatado pela 1<sup>a</sup> Turma Especial da 1<sup>a</sup> Câmara deste Conselho, que, por voto de qualidade, negou provimento ao seu recurso voluntário, cuja ementa é a seguinte:

*"PIS. COISA JULGADA. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 3º DA LEI 9.718/98. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECEITAS FINANCEIRAS.*

*A declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9718/98 não alcança as receitas operacionais das instituições financeiras. As receitas oriundas da atividade operacional (receitas financeiras) compõem o faturamento das instituições nos termos do art. 2º e do caput do art. 3º da Lei 9.718/98 e há incidência da contribuição de PIS sobre este tipo de receita, pois estas receitas são decorrentes do exercício de suas atividades empresariais."*

Em face da decisão acima, o contribuinte interpôs recurso especial de divergência no qual sustentou que a decisão recorrida não só interpretou equivocadamente a decisão prolatada pelo Supremo Tribunal Federal no RE 401.348/MG, como contrariou a coisa julgada obtida pelo contribuinte que não só declarou a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, mas também reconheceu o significado de faturamento a ser utilizado para a incidência do PIS como aquelas provenientes da "receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza".

O i. Presidente da 1<sup>a</sup> Câmara da 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento do CARF **deu seguimento** ao recurso especial por considerar que restou comprovada a divergência jurisprudencial.

Por meio de Resolução, com base no artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, o processo foi suspenso até que o STF no RE nº 609.096 se pronunciasse definitivamente sobre a matéria.

Em face da revogação dos parágrafos 1º e 2º do art. 62-A do RICARF, o processo retornou em pauta para julgamento.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Nanci Gama, Relatora

O recurso atende aos requisitos legais de admissibilidade e dele tomo conhecimento, ressaltando a bem demonstrada divergência pelo Recorrente em seu recurso especial.

Como mencionado no relatório, o pedido de reforma do acórdão recorrido está suportado na alegação do Recorrente de que a referida decisão viola a coisa julgada, em face da decisão por ele obtida nos autos do Mandado de Segurança nº 2000.38.03.000778-2, que não somente reconheceu a constitucionalidade do artigo 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 (ampliação da base de cálculo do tributo), como limitou a incidência da contribuição ao PIS as receitas provenientes do faturamento, cujo significado restringe-se a “receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza”, como expressamente se constata de referida decisão, prolatada como base no artigo 557, § 1º-A, do CPC), bem assim, e especialmente, do conteúdo do acórdão prolatado pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal por oportunidade do julgamento do Recurso Extraordinário nº 390.840/MG.

O Recorrente sustenta ainda, caso não acatada a alegação de violação de coisa julgada, que seja firmado o entendimento, em consonância com a Lei Complementar 7/70, de que o conceito de faturamento empregado na referida norma somente compreende as receitas provenientes da venda de mercadorias e da prestação de serviços, e que, portanto, não alcança outras receitas recebidas pelas instituições financeiras a título de remuneração decorrentes de empréstimos bancários, spreads, prêmios, deságios, juros oriundos de intermediação financeira ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros, financiamentos, colocação e negociação de títulos e valores mobiliários, capitalização, leasing, etc.

A meu ver, a alegação do contribuinte no sentido que o respeitável acórdão recorrido viola coisa julgada, como assim também entendo com apoio no voto proferido pela ilustre Conselheira Maria Tereza Lopes Martinez em caso análogo ao ora em análise, não exclui, por outro lado, a necessidade de se interpretar o conceito de faturamento empregado no acórdão prolatado no Mandado de Segurança nº 2000.38.03.000778-2, bem assim nas decisões judiciais citadas na referida decisão e que consubstancia a jurisprudência dos Tribunais Superiores vigente a época em que prolatada.

Em primeiro lugar, se faz necessário buscar no ordenamento jurídico a definição e alcance do termo *faturamento* tomado como hipótese de incidência da contribuição ao PIS pela Lei Complementar 7/70 e pela Constituição Federal, artigo 195, não obstante o PIS ter sido instituído sob a égide da Constituição Federal de 1967 com as alterações da Emenda Constitucional nº 1 de 1969.

Os artigos 2º e 3º de mencionada Lei Complementar previam que o PIS seria “executado” mediante um “Fundo de Participação”, constituído por depósitos efetuados pelas empresas na Caixa Econômica Federal, por meio de duas modalidades: a primeira mediante dedução do imposto de renda devido pelas empresas e a segunda com recursos próprios das empresas, calculada mediante a aplicação de percentuais sobre o faturamento.

O § 2º de mencionado artigo 3º dispunha que as instituições financeiras, sociedades seguradoras e outras empresas, que não realizassem operações de vendas de mercadorias, recolheriam ao Programa de Integração Social uma contribuição diferenciada (recursos próprios de valores idênticos aos apurados mediante a dedução do imposto de renda) das demais sociedades que realizassem operações de venda de mercadorias (percentual sobre o faturamento).

Em 30 de outubro de 1998, foi publicada a Medida Provisória nº 1.724, posteriormente convertida na Lei nº 9.718/1998, que unificou o tratamento, dispendo sobre as contribuições do PIS e COFINS de forma conjunta.

A Lei nº 9.718/1998 inovou a base de cálculo dessas contribuições, na medida em que equiparou faturamento à receita bruta e considerou esta como a “totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica”. Vale a transcrição dos dispositivos para que a matéria seja bem compreendida:

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

*“Art. 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”.*

Diante da ausência de qualquer exceção feita no que se refere ao âmbito subjetivo de incidência, pode-se afirmar que com o advento da Lei nº 9.718, em 27 de novembro de 1998, as instituições financeiras passaram a recolher o PIS e a COFINS conforme os ditames normativos desta Lei<sup>1</sup>.

É bem verdade que, em 30 de dezembro de 2002, foi publicada a Lei nº 10.637, que alterou radicalmente o mecanismo de tributação do PIS, adotando o princípio da não-cumulatividade.

No entanto, as instituições financeiras foram expressamente excluídas do âmbito de aplicação do regime não-cumulativo (artigo 8º, inciso I, da Lei nº 10.637/2002 e

<sup>1</sup> No que respeita especificamente ao PIS devido pelas instituições financeiras, cumpre notar que da edição da Lei Complementar nº 7/70 até o advento da Lei nº 9.718/1998, referido tributo teve sua base de cálculo estabelecida pelos Decretos-Lei nºs 2.445/1988 e 2.449/1988 (receita operacional bruta), pela Lei nº 9.701/1988, que ressalvava o tratamento próprio das instituições financeiras consistente no artigo 72, inciso V, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), incluído pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994 (receita bruta operacional como definida na legislação do imposto de renda, a saber, produto da venda de bens e serviços nas transações ou operações de conta própria).

O artigo 72, inciso V, do ADCT foi previsto para vigorar temporariamente. A Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994 previu a incidência do PIS sobre a receita bruta operacional para os exercícios de 1994 e 1995. As Emendas Constitucionais nº 10/1996 e 17/1997 “estenderam” essa incidência até 31 de dezembro de 1999. Sendo assim, a partir de 1º de janeiro de 2000, o PIS - instituições financeiras passou a ser regulado pela Lei nº 9.718/1998.

Documento assinado digitalmente no dia 09/09/2014 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 15/10/2014 por NANCY GAMA, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 02/12/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 03/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

artigo 10, inciso I, da Lei nº 10.833/2003), permanecendo, portanto, sujeitas às normas de legislação anterior, especificamente, a Lei nº 9.718/1998.

Portanto, pode-se dizer que a base de cálculo das contribuições do PIS das instituições financeiras deveria observar o estabelecido no § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, que definia o alcance da expressão receita bruta empregada no caput do artigo 3º, ou seja, a totalidade das receitas percebidas pela pessoa jurídica.

Ocorre que o artigo 195, inciso I, da Constituição Federal de 1998, em sua redação original, vigente à época da publicação da Lei nº 9.718/1998, não permitia a incidência de referidas contribuições sobre a totalidade das receitas das pessoas jurídicas.

Com efeito, somente em dezembro de 1998, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 20, que alterou vários artigos do texto constitucional, inclusive o inciso I do artigo 195, o qual passou a prever, na alínea “b”, que as contribuições para a seguridade social poderão incidir sobre a *receita ou o faturamento*.

Diante dessas considerações, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, em 09 de novembro de 2005, por oportunidade do julgamento do Recurso Extraordinário nº 390.840/MG<sup>2</sup>, declarou a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998<sup>3</sup>, tendo o acórdão, acolhido por maioria, merecido a seguinte ementa:

*“CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI N° 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL N° 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 N° 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões **receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-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”. (grifou-se)*

<sup>2</sup> V. os RE nºs 346.084, 357.950, 358.273, todos da relatoria do Ministro Marco Aurélio, cujas ementas são do mesmo teor.

<sup>3</sup> O controle de constitucionalidade foi realizado em caráter concentrado, sendo que o dispositivo declarado inconstitucional somente foi extirpado do ordenamento jurídico com o advento, em 27 de maio de 2009, da Lei nº 11.941/2009, que, em seu artigo 79, inciso XII, o revogou expressamente. Autenticado digitalmente em 25/11/2014 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 02/12/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

De acordo com essa decisão, proferida pelo órgão ao qual incumbe a palavra final em exame de constitucionalidade, deve-se entender que a hipótese de incidência do PIS é o faturamento, devendo ser incluída na base de cálculo dessas contribuições somente a receita bruta da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

E referida tributação sobre o faturamento, assim entendido como a receita proveniente da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, é a que se coaduna com a natureza e a finalidade da contribuição ao PIS/COFINS.

Assim, tem-se que, no caso das instituições financeiras, as contribuições ao PIS/COFINS devem recair tão somente sobre negócios jurídicos em que é possível estabelecer um preço como contraprestação à mercadoria ou serviço disponibilizado.

Se não atingirem exclusivamente os preços do tráfico de mercadorias e serviços, as contribuições ao PIS/COFINS estarão recaendo sobre o patrimônio da empresa, o que não é o objetivo dessas contribuições, e representarão uma injustificável sobreposição em relação à contribuição social sobre o lucro, no campo do financiamento da seguridade social.

E a não caracterização, por exemplo, dos valores percebidos pelos bancos pelas operações de crédito por eles realizadas como contraprestação de serviços, decorre inclusive da previsão contida Lei Complementar nº 116/2003 (cfr. artigo 2º, inciso III), que exclui da incidência do ISS “o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras”.

No julgamento do já mencionado RE nº 390.840/MG, o Ministro Cezar Peluso, embora tenha acompanhado o relator no sentido de votar pela inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, votou pela obrigatoriedade de não só as seguradoras, mas também os bancos estarem sujeitos ao recolhimento do PIS/COFINS, rejeitando o conceito de faturamento tido por “tradicional”, que abrange somente o ganho de empresas produtoras de bens e prestadoras de serviços que emitem fatura. De acordo com o Ministro, o conceito “moderno” de faturamento deve abranger não só a venda de mercadorias e serviços, mas também todas as atividades que integram o objeto social da sociedade.

Ocorre que esse entendimento do Exmo. Ministro Cezar Peluso, com a devida licença, parece estar em contradição com o que o próprio defende.

No voto proferido no RE nº 390.940/MG, o Ministro Cezar Peluso pugnou pela necessidade de conferir interpretação conforme à Constituição Federal para que a receita bruta referida na Lei nº 9.718/1998 seja considerada como sinônimo de faturamento, a saber, o resultado da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

O próprio Ministro também afirmou que quando não há conceito jurídico expresso na Constituição Federal, o intérprete deve socorrer-se dos instrumentos disponíveis no sistema do direito positivo.

Do sistema do direito positivo brasileiro é possível extrair os conceitos de mercadoria e de serviços. E as receitas financeiras não se adequam a esses conceitos.

Sendo assim, se o Ministro concebe faturamento como as receitas decorrentes da venda de mercadorias e serviços, não há, a nosso ver, como se pretender tributar receitas que não se adequem perfeitamente a esse conceito.

Não se olvida que o conceito de serviços é plurissignificativo, isto é, admite várias acepções, dependendo do enfoque: social, econômico, político etc., podendo assumir contornos mais ou menos amplos a depender da abordagem conferida.

No entanto, o artigo 110 do Código Tributário impõe que, em matéria tributária, a acepção tomada seja restrita, ou melhor, jurídica.

Com efeito, o conceito tido por “moderno” pelo Ministro Cesar Peluso, com a devida licença, é, a meu ver, inaplicável em matéria tributária, face ao princípio da legalidade e o disposto no artigo 110 do CTN, - também - corolário do princípio da legalidade, que exige que se recorra aos conceitos de direito privado para que se defina a hipótese de incidência dos tributos, conforme disposta na Constituição Federal.

As notas de Misabel Abreu Machado Derzi às lições do renomado Aliomar Baleeiro<sup>4</sup> são muito elucidativas quanto à impossibilidade de se adotar a interpretação econômica – como parece pretender o Ministro Cesar Peluso - para se definir os conceitos de direito privado utilizados pela Constituição Federal na definição das incidências tributárias. Os trechos a seguir destacados são contundentes:

*“A chamada interpretação segundo o critério econômico, consiste em apreender o sentido das normas, institutos e conceitos jurídicos, de acordo com a realidade econômica subjacente por detrás das formas jurídicas. Desenvolveu-se plenamente na Alemanha, em distintos períodos, mas serviu, em certa época, ao desenvolvimento do fiscalismo e da insegurança jurídica, ao direito do Reich fascista e totalitário.*

(...)

*Assim, a interpretação econômica, que serviu a um regime totalitário foi erradicada da própria Alemanha, onde prosperou em tempos sombrios. Hoje, o critério ‘econômico’, que se invoca eventualmente na interpretação por um tribunal tedesco, serve à apuração da capacidade econômica de contribuir e somente se justifica, na medida em que, dentro dos limites dos sentidos possíveis da palavra, colher aquele sentido que melhor se ajustar aos postulados da justiça tributária.*

*Ora, o Código Tributário Nacional também não acolheu a tese da interpretação econômica. Ao contrário, como observa Aliomar Baleeiro, o art. 110 proclama, como um limite ao próprio legislador:*

*‘... o primado do Direito Privado quanto à definição, ao conteúdo e ao alcance dos institutos, conceitos e formas deste ramo jurídico quando utilizado (sic) pela Constituição Federal, pelas dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do DF e dos*

Documento assinado digitalmente em 25/11/2014 por Aliomar Baleeiro, Direito tributário brasileiro, 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1999, pp. 689-690. UJI, Assinado digitalmente em 15/10/2014 por NANCY GAMA, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 02/12/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

*Municípios. A contrario sensu, tal primado não existe se aquelas definições, conceitos e formas promanam de outras leis ordinárias' (v. comentários supra, tópico 3).*

*Mas, e isso é de suma relevância, somente o legislador poderá atribuir efeitos tributários distintos, alterando o alcance e o conteúdo dos institutos e conceitos do Direito Privado, se inexistir obstáculo na Constituição. Não o intérprete e aplicador da lei. A licença, como diz Baleiro, contida no art. 109, a contrario sensu, dirige-se ao legislador, mesmo assim, naqueles casos, que são restritíssimos, em que institutos, conceitos e formas do Direito Privado não foram utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências". (itálico no original)*

O autor Rodrigo Caramori Petry<sup>5</sup> compartilha do entendimento de que, tendo em vista a disposição contida no artigo 110 do Código Tributário Nacional, o conceito de faturamento deve conceber a *prestação de serviços em sentido estrito*. É o que se infere do seguinte trecho:

*"Por fim, ainda cumpre ressaltar que o conceito de 'faturamento' toma a expressão 'prestação de serviços' em sentido estrito. Assim sendo, não podem ser objeto de incidência da COFINS enquanto incidente sobre o 'faturamento', v.g., as receitas derivadas de locação de bens móveis ou imóveis, tendo em vista que a 'locação de bens' não se configura como 'prestação de serviço', conforme já decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 116.1121-3/SP".*

O entendimento que vem sendo manifestado pelo Ministro Cezar Peluso contraria, ainda, a própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que, ao menos desde o julgamento do RE nº 116.1121/SP passando pelo julgamento do RE 390.840/MG, vem concebendo serviço como uma obrigação de fazer, conforme a conceituação trazida pelo Código Civil Brasileiro.

Com as devidas vêrias, não há como entender que outras receitas, que não aquelas provenientes da venda de mercadorias ou serviços, que não decorram de uma obrigação de fazer, possam ser incluídas na base de cálculo do PIS/COFINS, como parece defender o Ministro Cezar Peluso.

Defender tal entendimento implica, em última análise, uma "reconstitucionalização" do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, na medida em que se passará a admitir a inclusão na base de cálculo do PIS/COFINS de outras receitas que não as provenientes da venda de mercadorias e serviços, alargando-se sobremaneira o conceito de faturamento adotado pela Constituição Federal, ao arrepio do disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional, ou se permitindo uma nova fonte de custeio da seguridade social (receita), que não estava prevista na redação original do artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, vigente à época da edição da Lei nº 9.718/1998.

<sup>5</sup> PETRY, Rodrigo Caramori. *Contribuições Pis/Pasep e Cofins – Limites Constitucionais da Tributação sobre o Faturamento, a Receita e a Receita Operacional das empresas e outras entidades no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp.148 e 149. KAFUJI, Assinado digitalmente em 15/10/2014 por NANCI GAMA, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 02/12/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Diante do acima exposto, tendo em vista que o recorrente é possuidor de decisão que transitou em julgado que não só declarou a constitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, mas também reconheceu o significado de faturamento a ser utilizado para a incidência do PIS, como sendo o estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, voto por dar provimento ao recurso especial do contribuinte.

Nanci Gama

## Voto Vencedor

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa, Redator Designado

Embora a clareza e proficiência com que a i. Conselheira Relatora do Processo fundamentou a decisão proposta, uso divergir de suas conclusões pelas razões que a seguir serão expostas.

O litígio decorre de declarações de compensação apresentadas pela Requerente visando a compensação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep apurados de acordo com o entendimento que teve de decisão judicial transitada em julgado nos autos do Mandado de Segurança nº 2000.38.03.000.778-2, que tramitou na 1ª Vara Federal de Uberlândia/MG.

Informa a Recorrente que o Mandado de Segurança foi impetrado “*em 16 de fevereiro de 2000, com pedido para que fosse concedida a segurança, declarando-se a constitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 e reconhecendo o direito de recolher a contribuição ao PIS, a partir de 1º/01/2001, à alíquota de 0,65% sobre seu efetivo faturamento que engloba a receita decorrente da prestação de serviços a seus clientes*”.

Adiante conclui,

No entanto, o Recurso Extraordinário foi não só conhecido como foi **integralmente** provido o pedido do Requerente, pelo STF:

*A tese do acórdão recorrido está em aberta divergência com a orientação da Corte, cujo Plenário, em data recente, consolidou, com nosso voto vencedor declarado, o entendimento de constitucionalidade apenas do § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98, que ampliou o conceito de receita bruta, violando assim, a noção de faturamento pressuposta na redação original do art. 195, I, b, da Constituição da República, e cujo significado é o estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais (cf. RE n. 346.084-PR, Rei. orig. Min. Ilmar Galvão; RE n. 357.950-RS, RE n. 358.273-RS e RE n. 390.840-MG, Rel. Min. Marco Aurélio, todos julgados em 09.11.2005. Ver Informativo STF n. 408, p. 1).*

*Diante do exposto, e com fundamento no art. 557, § 1º-A do CPC, conheço do recurso e dou-lhe provimento, para, concedendo a ordem, excluir, da base de incidência do PIS, receita estranha ao faturamento do recorrente, entendido esse nos termos já suso enunciados.*

Embora o caso em tela envolva provimento jurisdicional específico, a solução da lide, segundo me parece, guarda estreita relação com o entendimento que se tem acerca do evento marcado pela declaração de constitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 e dos efeitos que lhe são próprios e alcançam os contribuintes de modo geral.

Necessário introduzir o assunto.

A controvérsia teve início na promoção do alargamento do conceito de faturamento para efeito de cálculo das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, introduzido pela Lei 9.718/98, que incluiu na base de cálculo toda e qualquer receita, independentemente de sua classificação contábil<sup>6</sup>.

A inconformidade dos contribuintes alcançados pela medida levou o assunto ao Poder Judiciário, onde a matéria terminou por ser decidida pelo Supremo Tribunal Federal, em Regime de Repercussão Geral, nos seguintes termos.

**EMENTA:** RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nos 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

### Decisão

O Tribunal, por unanimidade, resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência do Tribunal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 e negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, tudo nos termos do voto do Relator. Vencido, parcialmente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Relator para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que reconhecia a necessidade de encaminhamento da proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa.

Plenário, 10.09.2008.

### RE 585.235QO, Min. Cesar Peluso

O que se discute nos autos, e o assunto não é novo, diz respeito ao preciso efeito da declaração de inconstitucionalidade do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, uma vez que, em nenhum momento, as decisões tomadas no âmbito do Supremo Tribunal Federal estenderam esse juízo à alteração introduzida pelo caput do artigo 3º, assim como por todos os

<sup>6</sup> Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

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

Documento assinado digitalmente em 25/11/2014 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 02/12/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

NANCI GAMA, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 02/12/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 03/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

---

demais critérios de apuração especificados nos parágrafos e artigos subsequentes e na legislação superveniente.

Com efeito, é de sabença que a Suprema Corte do País, na pessoa do Exmo. Sr. Ministro Cesar Peluso, fez expressa menção à constitucionalidade do caput do artigo 3º da Lei 9.718/98, a teor do pronunciamento encontrado, pelo menos, nos Recursos Extraordinários nº. 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840.

Embora no caso concreto discuta-se exclusivamente a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, não será demais que aqui se fale também a respeito dos efeitos da modificação legislativa sobre a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, uma vez que sua base de cálculo se tenha também afetado no curso mesmo empreendimento legislativo que promoveu o alargamento da base de cálculo do PIS e tenha sido, tal como a última, submetida a idêntica conformação aos liames constitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins tinha base de cálculo definida na Lei Complementar nº 70/91 como sendo o faturamento decorrente das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. Já as Contribuições para o PIS e para o PASEP contavam com fontes de financiamento advindas de diversas origens, conforme Leis Complementares 07 e 08 de 1970<sup>7</sup>, dentre elas o faturamento das empresas e demais entidades especificadas nas Leis, onde estavam textualmente incluídas as instituições financeiras<sup>8</sup>.

Ao instituir a nova base tributável por meio da Lei 9.718/98, o legislador ordinário, embora tenha mantido o faturamento como definição elementar do fenômeno econômico-contábil gravado pela tributação, especificou-o, conforme dito antes, como sendo toda a receita bruta auferida pela pessoa jurídica, irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada, conceito que conflitou com o disposto no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal que, antes da Emenda Constitucional nº 20, de 20 de dezembro de 1998, previa o financiamento da seguridade social com base no valor arrecadado pelas contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro<sup>9</sup>, sem nenhuma menção à receita.

---

<sup>7</sup> A constituição da República Federativa do Brasil de 1988, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - art. 72, inciso V, destinou uma parcela da Contribuição para o PIS devida pelas instituições financeiras ao Fundo Social de Emergência, fixando alíquotas e definindo a base de cálculo como sendo a receita bruta operacional. A Lei 9.701/98 autorizou determinadas exclusões ou deduções dessa base.

<sup>8</sup> § 2.º - As instituições financeiras, sociedades seguradoras e outras empresas que não realizam operações de vendas de mercadorias participarão do Programa de Integração Social com uma contribuição ao Fundo de Participação de, recursos próprios de valor idêntico do que for apurado na forma do parágrafo anterior.

<sup>9</sup> O texto antes e depois da EM 20/98.

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;

II - dos trabalhadores;

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, o Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

É precisamente neste ponto que se encontra a origem de toda a discussão em torno da constitucionalidade do conceito insculpido no parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, transbordando as delimitações contidas no texto constitucional na data da entrada em vigor da legislação novel.

Ainda que, para efeitos tributários, já houvesse uma tendência ao reconhecimento de certa equivalência entre o conceito de faturamento e receita (observe-se que, muito antes de se falar na EM 20/98, a própria LC 70/91 já especificava a base de cálculo como sendo a receita), a expansão promovida pelo parágrafo primeiro foi para muito além daquilo que estava e ainda está sedimentado na doutrina e na jurisprudência como sendo o possível conceito de faturamento empresarial para fins de incidência tributária.

De fundamental importância, neste cenário, observar e compreender com precisão o verdadeiro problema identificado pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal ao acolhimento da nova definição de faturamento introduzida pela Lei 9.718/98.

Nos precipitados Recursos Extraordinários, tornaram-se de amplo conhecimento as considerações feitas sobre o assunto pelo Ministro Cesar Peluso, estabelecendo os limites da definição possível para o conceito veiculado no (constitucional) caput do artigo 3º da Lei 9.718/98, conforme segue (todos os grifos acrescentados).

Por todo o exposto, julgo inconstitucional o parágrafo 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, por ampliar o conceito de receita bruta para “toda e qualquer receita”, cujo sentido afronta a noção de faturamento pressuposta no art. 195, I, da Constituição da República, e, ainda, o art. 195, parágrafo 4º, se considerado para esse efeito de nova fonte de custeio da seguridade social.

Quanto ao caput do art. 3º, julgo-o constitucional, para lhe dar interpretação conforme à Constituição, nos termos do julgamento proferido no RE nº 150755/PE, que tomou a locução receita bruta como sinônimo de faturamento, ou seja, no significado de “receita bruta de venda de mercadoria e de prestação de serviços”, adotado pela legislação anterior, e que, a meu juízo, se traduz na soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.

(...)

Sr. Presidente, gostaria de enfatizar meu ponto de vista, para que não fique nenhuma dúvida ao propósito. Quando me referi ao conceito construído sobretudo no RE 150.755, sob a expressão “receita bruta de venda de mercadorias e prestação de serviço”, quis significar que tal conceito está ligado à idéia de produto do exercício de atividades empresariais típicas, ou seja, que nessa expressão se inclui todo incremento patrimonial resultante do exercício de atividades empresariais típicas. Se determinadas instituições prestam tipo de serviço cuja remuneração entra na classe das receitas chamadas financeiras, isso não desnatura a remuneração de atividade própria do campo empresarial, de modo que tal produto entra no conceito de “receita bruta igual a faturamento.”

(...)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 15/10/2014 por

NANCI GAMA, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 02/

12/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 03/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

6. (...) Faturamento nesse sentido, isto é, entendido como resultado econômico das operações empresariais típicas, constitui a base de cálculo da contribuição, enquanto representação quantitativa do fato econômico tributado. Noutras palavras, o fato gerador constitucional da COFINS são as operações econômicas que se exteriorizam no faturamento (sua base de cálculo), porque não poderia nunca corresponder ao ato de emitir faturas, coisa que, como alternativa semântica possível, seria de todo absurda, pois bastaria à empresa não emitir faturas para se furtar à tributação. – grifamos.

(...)

Uma vez que o Ministro Cesar Peluso tenha sido parcialmente vencido na decisão da causa, se tem criticado o uso de suas manifestações (e as de outros Ministros que também foram total ou parcialmente vencidos) na fundamentação de decisões envolvendo os efeitos da declaração de inconstitucionalidade do parágrafo primeiro do artigo 3º da Lei 9.718/98. Quanto a isso, de grande relevo que se situe com clareza a matéria que estava então *sub judice* na Suprema Corte, as considerações que lhes emprestaram não apenas o Ministro Cesar Peluso mas todos os demais integrantes do Tribunal e em que assunto e aspectos, especificamente, uns e outros se viram vencedores ou vencidos.

Analisa-se um dos precedentes apontados no Recurso Extraordinário nº 585.235 que concedeu Regime de Repercussão Geral à questão: RE 346.084-6/PR, da Relatoria do Ministro Ilmar Galvão, Relator para acórdão Ministro Marco Aurélio.

O Relatório do Ministro Ilmar Galvão delimita com rapidez e precisão os liames da lide.

## RELATÓRIO

**O SENHOR MINISTRO ILMAR GALVÃO - (Relator)** : Recurso que, pela letra a do permissivo constitucional, foi interposto contra acórdão que concluiu pela legitimidade da ampliação da base de cálculo da COFINS até então restrita às “*vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza*” conforme definido pela Lei Complementar nº 70/91 (art. 2.º), para nela fazer compreender “*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*”, efetuada por meio de lei ordinária (Lei nº. 9.718/98, art. 3.º, § 1.º), alteração que teve por vigente a partir de 1.º de fevereiro de 1999, como estabelecido no art. 17, I, do referido diploma normativo.

Sustenta a recorrente que, ao assim decidir, o acórdão ofendeu o inciso I e o § 4.º do art. 195 e, por consequência, o inciso I do art. 154, ambos da CF.

Sustenta, ainda, haver a decisão recorrida contrariado, por igual, o § 6.º do mencionado art. 195, por haver considerado que a alteração passou a produzir efeito a partir da edição da primeira medida provisória e não da EC 20, de 15 de dezembro de 1998 , que, a seu ver, não poderia constitucionalizar norma editada com ofensa à Constituição.

Regularmente processado, foi o recurso admitido na origem, havendo a douta Procuradoria-Geral da República, em parecer do Dr. Roberto Monteiro Gurgel Santos, opinado pelo não-conhecimento.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 15/10/2014 por NANCI GAMA, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 02/12/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 03/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Se bem posso traduzir em poucas palavras o relatório acima transscrito, diria tratar-se de um litígio que se travou em torno da constitucionalidade do alargamento da base de cálculo, *(i)* à luz do conceito de faturamento vigente à época da formulação da exigência fiscal e *(ii)* da possibilidade de que se reconhecesse a constitucionalidade superveniente da Lei 9.718/98 em face da modificação introduzida pela Emenda Constitucional nº 20.

A ementa do *decisum* confirma a circunscrição da lide nos termos em que está acima definida.

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 32, § 12, DA LEI NA 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL N° 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 NA 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional na 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei na 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.

Uma vez especificado o que havia por decidir no âmbito do Recurso Extraordinário nº 346.084-6, relevante que se observe o conteúdo das decisões parciais proferidas após o Voto de cada um dos Ministros que participaram do processo de formação do Ato Decisório, até o último Extrato de Ata emitido pela Secretaria, em 09 de novembro de 2005.

## PLENÁRIO

### EXTRATO DE ATA

#### RECURSO EXTRAORDINÁRIO 346.084-6

PROCED.: PARANÁ

RELATOR ORIGINÁRIO: MIN. ILMAR GALVÃO

RELATOR PARA O ACÓRDÃO: MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.: DIVESA DISTRIBUIDORA CURITIBANA DE VEÍCULOS S/A

ADVDOS.: MARCELO MARQUES MUNHOZ E OUTROS

ADV.(A/S): RODRIGO LEPORACE FARRET E OUTROS

RECDA.: UNIÃO

ADV.: PFN - RICARDO PY GOMES DA SILVEIRA

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Ilmar Galvão, Relator, conhecendo e provendo parcialmente o extraordinário, para fixar, como termo inicial dos 90 (noventa) dias, 1º de fevereiro de 1999, pediu vista o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falaram, pela recorrente., o Dr. Helenilson Cunha Pontes, e, pela recorrida,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 15/10/2014 por

NANCI GAMA, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 02/

12/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 03/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

o Dr. Francisco Targino da Rocha Meto, Procurador da Fazenda Nacional. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 12.12.2002.

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Ilmar Galvão, Relator, conhecendo e provendo parcialmente o extraordinário, para fixar, como termo inicial dos 90 (noventa) dias, 1º de fevereiro de 1999, e dos votos dos Senhores Ministros Gilmar Mendes e Presidente, Ministro Maurício Corrêa, que conheciam do recurso, mas negavam-lhe provimento, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Cesar Peluso. Não participou da votação o Senhor Ministro Carlos Britto por suceder ao Senhor Ministro Ilmar Galvão que proferira voto anteriormente. Plenário, 01.04.2004.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Cesar Peluso, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência, em exercício, do Senhor Ministro Nelson Jobim, Vice-Presidente. Plenário, 13.05.2004.

Decisão: Após os votos dos Senhores Ministros Cesar Peluso, Marco Aurélio, Carlos Velloso, Celso de Mello e Sepúlveda Pertence, conhecendo e provendo o recurso, nos termos dos seus respectivos votos, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Eros Grau. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente). Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie (Vice-Presidente). Plenário, 18.05.2005.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Eros Grau, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 15.06.2005.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso extraordinário e, por maioria, deu-lhe provimento, em parte, para declarar a constitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, vencidos, parcialmente, os Senhores Ministros Ilmar Galvão (Relator), Cesar Peluso e Celso de Mello e, integralmente, os Senhores Ministros Gilmar Mendes, Maurício Corrêa, Joaquim Barbosa, e o Presidente (Ministro Nelson Jobim). Reformulou parcialmente o voto o Senhor Ministro Sepúlveda Pertence. Não participaram da votação os Senhores Ministros Carlos Britto e Eros Grau por serem sucessores dos Senhores Ministros Ilmar Galvão e Maurício Corrêa que proferiram voto. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 09.11.2005;.

Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Presentes à sessão os Senhores Ministros Sepúlveda Pertence, Celso de Mello, Carlos Velloso, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Cesar Peluso, Carlos Britto, Joaquim Barbosa e Eros Grau.

Procurador-Geral da República, Dr. Antônio Fernando Barros e Silva de Souza.

Luiz Tomimatsu  
Secretário

Percebe-se acima que, o núcleo da discussão até que o Ministro Cesar Peluso pedisse vista dos autos, girava em torno da constitucionalidade superveniente da Lei 9.718/98 em face da modificação introduzida pela Emenda Constitucional nº 20. Essa circunstância está estampada no excerto a seguir reproduzido, extraído do próprio Voto do Ministro Cesar Peluso.

Admitido o recurso, o relator, Min. **ILMAR GALVÃO**, deu-lhe parcial provimento, para julgar inconstitucional a majoração da base de cálculo da COFINS, na forma do art. 39 da Lei nº 9.718/98, até a edição da EC nº 20/98, que “veio emprestar-lhe o embasamento constitucional de que carecia, ao dar nova redação ao art. 195 da Carta de 88, para dispor que a COFINS passaria a incidir sobre ‘b) a receita ou o faturamento’”.

O Min. **GILMAR MENDES**, em voto-vista, entendeu constitucional a majoração, pelos seguintes fundamentos:

(...)

Este entendimento foi acompanhado pelo Min. **MAURÍCIO CORREA**, que, antecipando voto, julgou constitucional a majoração.

Nessa fase do julgamento, foi, então, justamente o Ministro Cesar Peluso que, como se lê nas transcrições acima, abriu a divergência na decisão que vinha sendo proposta à lide, para externar seu entendimento e decidir pela inconstitucionalidade do “parágrafo 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, por ampliar o conceito de receita bruta para ‘toda e qualquer receita’, cujo sentido afronta a noção de faturamento pressuposta no art. 195, I, da Constituição da República, e, ainda, o art. 195, parágrafo 4º, se considerado para esse efeito de nova fonte de custeio da segurança social”.

Ante tais evidências colhidas dos registros feitos ao longo do julgamento, parece-me impróprio minorar a relevância dos fundamentos do Ministro Cesar Peluso na solução da lide. Foi justamente ele quem primeiro destoou do entendimento, até então prevalente, de que o alargamento promovido pela Lei 9.718/98 havia sido constitucionalizado pela Emenda Constitucional nº 20, determinando novo rumo ao julgamento e à decisão que ao final haveria de ser proposta. Ainda mais, como adiante se pretenderá demonstrar, foi o Ministro Cesar Peluso quem mais fundo foi no estudo da questão posta, tendo sido citado por quase todos os demais Ministros em seus respectivos votos.

A redação final do Acórdão não permite saber exatamente em que assunto o Ministro Cesar Peluso ficou vencido, mas, sem margem de dúvida, ele não se refere nem à decisão de considerar inconstitucional apenas o parágrafo primeiro do artigo 3º da Lei 9.718/98, tampouco à dedicada incursão que fez ao significado do vernáculo faturamento<sup>10</sup>. Com efeito, de grande importância sublinhar que, ao longo de todo o julgamento, não se logra êxito em encontrar no corpo do *decisum* qualquer dissonância entre os integrantes da Corte Suprema acerca disponibilidade concedida pela Carta Política ao legislador ordinário para fixação do que deva ser considerado faturamento para fins tributários.

Outrossim, identifica-se ao longo de todo o processo decisório uma única menção, de lavra do Ministro Celso de Mello, propondo a inconstitucionalidade do artigo 3º como um todo. O Ministro, contudo, assim como o Ministro Cesar Peluso, foi, ao final, declarado parcialmente vencido.

<sup>10</sup> Interessante observar, inclusive, que o Ministro Carlos Velloso, apontado como vencedor no Acórdão, acompanhou o Ministro Cesar Peluso em sua decisão.

É de grande interesse conhecer, da leitura dos excertos que seguem, como os Ministros se manifestaram a respeito do conceito de faturamento para fins tributários, assunto a respeito do qual, repita-se, não há registro de divergência.

**Ministro Ilmar Galvão.**

O recorrente considera que tais precedentes não seriam aplicáveis ao caso, haja vista que o STF teria estabelecido sinonímia entre faturamento e receita bruta quando tais expressões designavam receitas oriundas de vendas de bens e/ou serviços.

Tal leitura não é correta. A Corte, ao admitir tal equiparação, em verdade assentou a legitimidade constitucional da atuação do legislador ordinário para densificar uma norma constitucional aberta, não estabelecendo a vinculação pretendida pelo recorrente em relação às operações de venda.

Ao contrário do que pretende o recorrente, a Corte rejeitou qualquer tentativa de constitucionalizar eventuais pré-concepções doutrinárias não incorporadas expressamente no texto constitucional.

O STF jamais disse que havia um específico conceito constitucional de faturamento. Ao contrário, reconheceu que ao legislador caberia fixar tal conceito. E também não disse que eventuais conceitos vinculados a operações de venda seriam os únicos possíveis.

Não fosse assim, teríamos que admitir que a composição legislativa de 1991 possuía um poder extraordinário. Por meio da Lei Complementar nº 71, teriam aqueles legisladores fixado uma interpretação dotada da mesma hierarquia da norma constitucional, interpretação esta que estaria infensa a qualquer alteração, sob pena de inconstitucionalidade.

Na tarefa de concretizar normas constitucionais abertas, a vinculação de determinados conteúdos ao texto constitucional é legítima. Todavia, pretender eternizar um específico conteúdo em detrimento de todos os outros sentidos compatíveis com uma norma aberta constitui, isto sim, uma violação à força normativa da Constituição, haja vista as necessidades de atualização e adaptação da Carta Política à realidade. Tal perspectiva é sobretudo antidemocrática, uma vez que impõe às gerações futuras uma decisão majoritária adotada em uma circunstância específica, que pode não representar a melhor via de concretização do texto constitucional.

(...)

**Ministro Gilmar Mendes**

Nessa breve história legislativa da COFINS percebe-se, desde logo, que já sob o regime da Lei Complementar de 1991 a acepção de faturamento adotada pelo legislador não correspondia àquela usualmente adotada nas relações comerciais.

Ou seja, já sob o império da Lei Complementar nº 70 se verificara o abandono do conceito tradicional de faturamento, especialmente naquela acepção comercialista que se refere, grosso modo, a operações de venda de mercadorias já concluídas e registradas em fatura. Esse conceito técnico-comercial é invocado expressamente pelos recorrentes.

A discussão quanto à legitimidade dessa perspectiva adotada pelo legislador, de abandono de eventuais pré-concepções da expressão “faturamento”, não é estranha para este Tribunal.

No RE 150.755, da relatoria do Ministro Carlos Velloso (redator do acórdão o Min. Sepúlveda Pertence), em que se discutia a constitucionalidade da contribuição do FINSOCIAL, tal como fixada no art. 28 da Lei nº 7.738, de 1989, admitiu-se como legítima a assimilação do conceito de receita bruta ao de faturamento. Nesse precedente, registra a parte final da ementa:

*8. A contribuição social questionada se insere entre as previstas no art. 195, I, CF e sua instituição, portanto dispensa a lei complementar: no art. 28 da L. 7.738/89, a alusão a “receita bruta”, como base de cálculo do tributo, para conformar-se ao art. 195, I, da Constituição, há de ser entendida segundo a definição do Dl. 2.397/87, que é equiparável à noção corrente de “faturamento” das empresas de serviço.”*

Especificamente sobre a alegação de que o tributo previsto art. 28 da Lei nº 7.738 não se enquadraria na definição constitucional de faturamento, assentou o Ministro Sepúlveda Pertence:

*“(...) 43. Convenci-me, porém, de que a substancial distinção pretendida entre receita bruta e faturamento - cuja procedência teórica não questiono -, não encontra respaldo atual no quadro do direito positivo pertinente à espécie, ao menos, em termos tão inequívocos que induzisse, sem alternativa, à inconstitucionalidade da lei. 44. Baixada para adaptar a legislação do imposto sobre a renda à Lei das Sociedades por Ações, dispusera o Dl. 1.598, 26.12.77:*

(...)

O recorrente considera que tais precedentes não seriam aplicáveis ao caso, haja vista que o STF teria estabelecido sinonímia entre faturamento e receita bruta quando tais expressões designavam receitas oriundas de vendas de bens e/ou serviços.

Tal leitura não é correta. A Corte, ao admitir tal equiparação, em verdade assentou a legitimidade constitucional da atuação do legislador ordinário para densificar uma norma constitucional aberta, não estabelecendo a vinculação pretendida pelo recorrente em relação às operações de venda.

### **Ministro Eros Grau**

“06. No caso, faturamento terá sido tomado como termo de uma das várias noções que existem as noções de faturamento na e com uma de suas significações usuais atualmente. Sabemos de antemão que já não se a toma como atinente ao fato de ‘emitir faturas’. Nós a tomamos, hoje, em regra, como o resultado econômico das operações empresarias do agente econômico, como ‘receita bruta das vendas de mercadorias e mercadorias e serviços, de qualquer natureza’ [art.22 do decreto-lei n. 2.397/87]. Esse entendimento foi consagrado no RE 150.764, Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, e na ADC n. 1, Relator o Ministro MOREIRA ALVES.

07. Daí porque tudo parece bem claro: em um primeiro momento diremos que faturamento é outro nome dado à receita bruta das vendas e serviços do agente econômico. Essa é uma das significações usuais do vocábulo [i.é., a noção da qual o vocábulo é termo é precisamente esta faturamento é receita bruta das vendas e serviços do agente econômico]. A análise dos precedentes aponta, no entanto – isso

é proficientemente indicado em parecer de HUMBERTO ÁVILA no sentido de inversão dos termos: a lei tributária chamou de receita bruta, para efeitos do FINSOCIAL, o que é faturamento; o conceito de receita bruta [= receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços], na lei, é que coincide com a noção de faturamento, na Constituição.

08 .Ora, o artigo 3º da Lei n. 9.718/98 não diz mais do que isso. Seu § 1º é que vai além, para afirmar que ali e ali não se cogita de faturamento, mas de receita bruta se trata da totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para tais receitas.

(...)

10. (...) Eis o que aí se tem, nesse § 1º do artigo 3º e da Lei nº 9.718/98, uma definição jurídica de 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 tais receitas.

11 .Cumpre então indagarmos se a lei poderia ter afirmado essa definição de receita bruta.

A Constituição dizia, anteriormente à EC 20/98, que a seguridade social seria financiada, entre outros, mediante recursos provenientes de contribuição social “dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e os lucros” art. 195, I).

A EC 20/98 alterou o preceito, para afirmar que essa mesma contribuição incidirá sobre a folha de salários e outros rendimentos do trabalho, sobre “a receita ou o faturamento” e sobre o lucro.

A lei é anterior à EC 20/98, ao tempo em que o artigo 195, I da Constituição afirmava que a contribuição incidiria “sobre a folha de salários, o faturamento e os lucros”.

12. A alteração no texto da Constituição aparentemente, mas não necessariamente, indica alteração do campo de incidência da contribuição. A emenda , ao referir “a receita ou o faturamento”, poderia estar a tomar receita como sinônimo de faturamento e faturamento como sinônimo de receita.

Anteriormente à EC 20/98 ela incidia sobre a receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços [= receita bruta], que coincidia, qual afirmou esta Corte, com a noção de faturamento. Após a EC 20/98 ela incide sobre “a receita ou o faturamento”.

Ora, se receita bruta [= receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços] coincide, qual afirmou esta Corte, com a noção de faturamento, a inserção do termo de um outro conceito “receita” no texto constitucional há de estar referindo outro conceito, que não o que coincide com a noção de faturamento. Para exemplificar, sem qualquer comprometimento com a conclusão: receita como totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante para a determinação dessa totalidade o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para tais receitas.

Temos aí receita bruta, termo de um conceito, e receita bruta, termo de outro conceito. No primeiro caso, receita bruta que é enquadrada na noção de faturamento, receita bruta das vendas e serviços do agente econômico, isto é, proveniente das NANCY GAMA, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 02/12/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 03/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

operações do seu objeto social. No segundo, receita bruta que envolve, além da receita bruta das vendas e serviços do agente econômico isto é, das operações do seu objeto social aquela decorrente de operações estranhas a esse objeto. (grifos meus).

Impõe-se então distinguirmos: de um lado teremos receita bruta/faturamento; de outro, a receita bruta que excede a noção de faturamento, introduzida pela EC 20/98, para a determinação de cuja totalidade são irrelevantes o tipo de atividade que dá lugar a sua percepção e a classificação contábil adotada.

13. Dir-se-á que a Constituição, ao não definir faturamento, incorporou noção que dele se tinha à época. Na verdade incorporou uma das noções que dele à época se tinha. A Constituição poóleria [sic], mais do que incorporar, poderia ter contemplado uma definição jurídica, de faturamento. Não o tendo feito, prevaleceu um dos entendimentos possíveis, aquele nos termos do qual receita bruta coincide com a noção de faturamento enquanto receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços. Poderia ter prevalecido outro.

E cumpre aqui dedicar especial atenção à fundamentação do voto do Ministro Relator Marco Aurélio, que, ainda que faça menção ao conceito de faturamento como sendo a receita vinculada à venda de mercadorias, serviços ou ambos, conforme explicitado na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF (leitura empregada em data muito anterior à Lei 9.718/98), deixa claro que o problema está no conceito veiculado pelo parágrafo primeiro: *o passo mostrou-se demasiadamente largo, (...) por incluir no conceito de receita bruta todo e qualquer aporte contabilizado pela empresa, pouco importando a origem, em si, e a classificação que deva ser levada em conta sob o ângulo contábil*. Quer dizer, a norma transgrediu o ordenamento jurídico ao transbordar a noção técnico-jurídica possível de faturamento e não ao defini-lo como sendo resultado de outras operações empresariais além das vendas de mercadorias e serviços ou ambos.

#### **Ministro Marco Aurélio (Relator)**

Exmino, então, a problemática referente à Lei nº 9.718/98. Aqui há de se perceber o empréstimo de sentido todo próprio ao conceito de faturamento. Eis o teor da lei envolvida na espécie:

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

Tivesse o legislador parado nessa disciplina, aludindo faturamento sem dar-lhe, no campo da ficção jurídica, conotação discrepante da consagrada por doutrina e jurisprudência, ter-se-ia solução idêntica à concernente à Lei nº 9.715/98. Tomar-se-ia o faturamento tal como veio a ser explicitado na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF, ou seja, a envolver o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços. Respeitado estaria o Diploma Maior ao estabelecer, no inciso I do artigo 195, o cálculo da contribuição para o financiamento da seguridade social devida pelo empregador, considerado o faturamento. Em última análise, ter-se-ia a observância da ordem natural das coisas, do conceito do instituto que é o faturamento, caminhando-se para o atendimento da jurisprudência desta Corte.

(...)

Não fosse o § 1º que se seguiu, ter-se-ia a observância da jurisprudência desta Corte, no que ficara explicitado, na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF, a sinonímia dos vocábulos “faturamento” e “receita bruta”. Todavia, o § 1º veio a definir esta última de forma toda própria:

§ 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.

O passo mostrou-se demasiadamente largo, olvidando-se, por completo, não só a Lei Fundamental como também a interpretação desta já proclamada pelo Supremo Tribunal Federal. Fez-se incluir no conceito de receita bruta todo e qualquer aporte contabilizado pela empresa, pouco importando a origem, em si, e a classificação que deva ser levada em conta sob o ângulo contábil.

Essencial que se diga que a questão específica da incidência das Contribuições nas receitas das instituições financeiras terminou por não ser resolvida nas decisões que lastrearam o Recurso Extraordinário 585.235, que outorgou repercussão geral à decisão de extirpar do mundo jurídico o parágrafo primeiro do artigo 3º da Lei 9.718/98.

Isso se vê em diversos dos debates colhidos das notas taquigráficas. Segue-se um deles.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Sr. Presidente, gostaria de enfatizar meu ponto de vista, para que não fique nenhuma dúvida ao propósito. Quando me referi ao conceito construído sobretudo no RE 150.755, sob a expressão “receita bruta de venda de mercadorias e prestação de serviço”, quis significar que tal conceito está ligado à idéia de produto do exercício de atividades empresariais típicas, ou seja, que nessa expressão se inclui todo incremento patrimonial resultante do exercício de atividades empresariais típicas.

Se determinadas instituições prestam tipo de serviço cuja remuneração entra na classe das receitas chamadas financeiras, isso não desnatura a remuneração de atividade própria do campo empresarial, de modo que tal produto entra no conceito de “receita bruta igual a faturamento”.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Mas, ministro, seria interessante, em primeiro lugar, esperar a chegada de um conflito de interesses, envolvendo uma dúvida quanto ao conceito que, por ora, não passa pela nossa cabeça,

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Mas passa pela cabeça de outros. Já não temos poucas causas, Sr. Ministro, para julgar. Quanto mais claro seja o pensamento da Corte, melhor para a Corte e para a sociedade.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Não pretendo, neste julgamento, resolver todos os problemas que possam surgir, mesmo porque a atividade do homem é muito grande sobre a base de incidência desses tributos.

E, de qualquer forma, estamos julgando um processo subjetivo e não objetivo e a única controvérsia é esta: o alcance do vocábulo “faturamento”. E, a respeito desse alcance, temos já, na Corte, reiterados pronunciamentos.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - É o que estou fazendo: esclarecendo meu pensamento sobre o alcance desse conceito.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) Senão, em vez de julgarmos as demandas que estão em Mesa, provocaremos até o surgimento de outras demandas, cogitando de situações diversas.

(...)

No curso do julgamento, o Colegiado chegou inclusive a adentrar à questão (preocupação mais uma vez manifesta pelo Ministro Cesar Peluso) dos demais parágrafos do artigo 3º da Lei 9.718/98, sem, contudo, chegar a uma conclusão a esse respeito.

**O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO** - Presidente, só uma ponderação. Como o artigo 3º não tem um único parágrafo, mas vários, se for declarada a constitucionalidade do caput, os outros parágrafos ficarão soltos, perderão o seu objeto de referência.

**O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO** - Ministro, eles ficam soltos e vêm soltos porque se referem ao parágrafo 1º:

*"§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:"*

Que receita bruta? A que está no § 1º.

**O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO** - O meu receio é de que haja algum parágrafo que, depois, ganhe certa autonomia e gere dificuldade. É isso que me preocupa.

**O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO** - Todos eles são dependentes do § 1º.

**O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE** - Todos eles regulam a base de cálculo da COFINS. Se estamos entendendo que o conceito básico e a disciplina do COFINS já estão declarados constitucionais pelo Tribunal...

**O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO** - Estou apenas ponderando quanto ao risco de eventuais incertezas futuras.

**A SRA. MINISTRA ELLEN GRACIE (PRESIDENTE)** Ainda teremos uma sessão de julgamento em que o Ministro Eros Grau trará o seu voto e poderemos eventualmente reajustar.

Vê-se, sem margem para dúvidas, que se constitui em assunto bastante controvertido, e, por certo, não haverá de, aqui, deixar de sê-lo.

Com efeito, o alinhamento do entendimento aplicável à matéria depende, em última análise, do julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, em Regime (já determinado) de Repercussão Geral, do Recurso Extraordinário nº 609096, a partir de quando, pelo menos no contexto atual e na presente instância, as opiniões pessoais cederão à hierarquia da jurisdição. Enquanto não consumado o julgamento do RE pelo Pretório Excelso, cumpre a este Colegiado escolher a interpretação que considera correta e determinar o cumprimento da decisão em âmbito administrativo.

Nestas condições, parece-me que, a despeito das reticências que se extraem do debate travado entre Ministros da Suprema Corte, uma vez que não foi declarada a inconstitucionalidade do *caput* do artigo 3º, necessário distinguir que a base de cálculo, até

Documento assinado digitalmente em 29/09/2014 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 15/10/2014 por

Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 02/

NANCI GAMA, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 03/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

então adstrita à receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, passou a ser também identificada, simplesmente, como receita bruta. De fato, ao declarar a constitucionalidade apenas do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, o Supremo Tribunal Federal não deixou outro caminho, se não o que conduz o intérprete a compreensão de que é constitucional a definição insculpida no *caput* do artigo.

A alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 20/98 teve por escopo justamente permitir que a receita, *lato sensu*, fosse alcançada pelas contribuições para o financiamento da seguridade social. Como foi observado pelo Exmo. Ministro Carlos Britto, a autorização introduzida pela Emenda autoriza, justamente, a incidência sobre as receitas que estariam especificadas no parágrafo primeiro do artigo 3º da Lei 9.718/98.

A conclusão a que se chega é que depois da Lei 9.718/98 e da declaração da constitucionalidade do parágrafo 1º de seu artigo 3º, apenas a receita típica da pessoa jurídica e não a totalidade das receitas auferidas por ela poderiam integrar a base de cálculo das Contribuições.

Quanto a isso, que se diga que não se desconhecem os diversos Acórdãos do Supremo Tribunal Federal que, depois da decisão pela constitucionalidade do parágrafo primeiro, fazem remissão ao conceito de faturamento que parecia pacificado antes da entrada em vigor da Lei 9.718/98, o da Lei Complementar 70/91.

Sobre o assunto, imperioso pontuar que emerge inconfundível das manifestações colhidas dos votos dos Ministros que participaram dos *leading case* do Recurso Extraordinário 585.235, que é nítido o entendimento de que jamais pretendeu-se “*a constitucionalização de preconcepções doutrinárias não incorporadas expressamente no texto constitucional*”, nem o reconhecimento de “*um específico conceito constitucional de faturamento*”<sup>11</sup>. A dedução remissiva ao status anterior da base imponível encontrada em muitos acórdãos decorre da destinação das decisões onde eles se encontram, em processos nos quais discutia-se o direito do contribuinte de afastar o constitucional alargamento da base de cálculo e não a amplitude do conceito de faturamento que, me arrisco dizer, não foi objeto daquelas lides.

E que se diga, no caso concreto o provimento judicial, embora refira-se à venda de mercadorias e prestação de serviços de qualquer natureza, acrescenta, *ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais*.

Isto tudo esclarecido, que se diga, há, ainda, outras questões que merecem ser levadas em consideração.

Do parágrafo 2º ao parágrafo 9º do artigo 3º, assim como na MP 2.158/01, encontram-se exclusões permitidas da base de cálculo das Contribuições apuradas no Sistema Cumulativo que não fariam nenhum sentido se essa as instituições financeiras continuassem sujeitas à incidência apenas sobre as receitas provenientes da prestação de serviços *stricto sensu*.

Outrossim, resgatando mais uma vez o arcabouço normativo histórico da Cofins, vê-se que a Lei Complementar nº 70/91, ao disciplinar de maneira ampla a incidência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, seu raio de alcance e

fonte de financiamento das atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social, excluiu as instituições financeiras do pagamento da Contribuição e elevou a alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por elas devida.

### Lei Complementar 70/91

Art. 11. Fica elevada em oito pontos percentuais a alíquota referida no § 1º do art. 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, relativa à contribuição social sobre o lucro das instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da mesma lei, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações posteriormente introduzidas.

Parágrafo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao disposto neste artigo ficam excluídas do pagamento da contribuição social sobre o faturamento, instituída pelo art. 1º desta lei complementar.

### Lei 8.212/91

Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22, são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores;<sup>9</sup>

II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.<sup>10</sup>

§ 1º No caso das instituições citadas no § 1º do art. 22 desta Lei, a alíquota da contribuição prevista no inciso II é de 15% (quinze por cento).

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às pessoas de que trata o art. 25.

Não somente a Lei 9.718/98, mas outras medidas legislativas que se seguiram, como fazem exemplo a MP 2.158/01 e, mais tarde, as Leis 10.637/03 e 10.833/03, que introduziram o Sistema Não-Cumulativo das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, revisaram o Sistema de financiamento da Seguridade Social, incluindo as instituições bancárias no rol de contribuintes sujeitos ao recolhimento da exação fiscal.

Veja-se. Se o que se discute é a possibilidade de que estejam extirpados do ordenamento jurídico todas as disposições normativas introduzidas pelo artigo 3º da Lei 9.718/98 e MP 2.158/01, então haveria de se estar faltando em exclusão total do pagamento da Cofins, uma vez que a revogação tácita do parágrafo único do artigo 11 da Lei Complementar 70/91 decorre das disposições introduzidas pelo artigo 3º da Lei 9.718/98 e MP 2.158/01<sup>12</sup>.

Já no que concerne à alteração introduzida recentemente pela Lei 12.973/04 e a correspondente exposição de motivos, importante observar que se trata de uma inovação na definição da receita bruta que alcança a base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep, essas duas últimas, também quando

calculadas no Sistema Não-Cumulativo de apuração. A exposição de motivos não deixa claro para qual desses tributos e contribuições estar-se-ia passando a tributar *fato gerador novo, inaugural no mundo jurídico tributário*. A despeito disso, não há como interpretar que a Lei tenha encerrado a questão da incidência ou não das Contribuições sobre o *spread* bancário para fato geradores anteriores a sua entrada em vigor. As manifestações colhidas da mais alta instância da jurisdição brasileira mostram que trata-se de um assunto em aberto, que será decidido apenas quando com o trânsito em julgado do Recurso Extraordinário nº 609096.

De resto, não será demais acrescentar que o vernáculo *serviço*, cujo produto da venda é base de cálculo das Contribuições, admite múltiplas concepções. No âmbito do Acordo Geral sobre Comércio e Serviços – GATS, por exemplo, o *spread* bancário é textualmente incluído no rol de atividades designadas como tal. De fato, não há como afirmar que a inclusão da atividade bancária no conceito de serviços seja uma violação a preceitos constitucionais ou ao ordenamento jurídico pátrio. A palavra *serviço* amolda-se muito bem às mais diferentes atividades.

Muito diferente é o que ocorre, por exemplo, com a atividade de locação. Como apontado pelo Ministro Cesar Peluso, justamente no voto-vista em que propôs a inclusão de todas as receitas decorrentes da atividade típica da pessoa jurídica na base de cálculo das Contribuições, “*a Corte julgou inconstitucional a exigência de imposto sobre serviços na ‘locação de bens móveis’, por delirar do conceito de serviços pressuposto pela Constituição na outorga de competência aos municípios. Da ementa consta:*”

RE 116.121-3

“TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto Sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - art. 110 do Código Tributário Nacional.”

Por todo o exposto, meu VOTO é por negar provimento ao Recurso Especial.

Ricardo Paulo Rosa