



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

**Processo n°** 10675.906301/2009-14  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-002.967 – 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: 31/05/2001

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, Rodrigo Cardozo Miranda, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva e Maria Teresa Martínez López (Relatora), que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente Substituto

Maria Teresa Martínez López - Relatora

Ricardo Paulo Rosa - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Nanci Gama, Rodrigo da Costa Pôssas, Rodrigo Cardozo Miranda, Joel Miyazaki, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Ricardo Paulo Rosa, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria Teresa Martínez López e Marcos Aurélio Pereira Valadão.

## Relatório

Trata-se de pedido de restituição de PIS ancorada em ação judicial proposta pela contribuinte, transitada em julgado, na qual lhe foi reconhecida a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98.

Consta do relatório da decisão recorrida o que a seguir reproduzo:

*Trata-se de Recurso Voluntário em face da não-homologação parcial de compensação realizada com créditos de PIS decorrentes da decisão judicial transitada em julgado nos autos do Mandado de Segurança nº 2000.38.03.000778-2, de autoria da Recorrente, que objetivou a declaração de inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º da Lei nº 9.718/98 (ampliação da base de cálculo do tributo).*

*O despacho decisório exarado pela Delegacia da Receita Federal em Uberlândia – MG que vedou parcialmente o direito ao crédito de PIS da Recorrente, baseou-se em manifestação da Equipe de Ações Judiciais – EQAJ daquela DRF, exarada em processo fiscal de acompanhamento do Mandado de Segurança acima aludido (Informação Fiscal nº. 0098/2010/DRF/UBE/EGAJ - PAJ 10675.000306/00-97), que ao analisar o alcance da decisão judicial em questão, acabou por entender que o Recorrente se utilizou de base de cálculo menor do que a devida, pois considerou que as receitas que deverão compor a base de cálculo do PIS das instituições financeiras tais como a Recorrente serão todas aquelas relativas às atividades típicas realizadas por este gênero empresarial, quais sejam, as oriundas das “operações bancárias” em geral, o que culminou na apresentação de Manifestação de Inconformidade pelo Contribuinte.*

*A Manifestação de Inconformidade restou indeferida através do Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora - MG, que corroborou o*

*entendimento esposado pela DRF de origem, conforme ementa abaixo transcrita, in verbis:*

*“PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS.*

*A base de cálculo do PIS/Pasep para as instituições financeiras e assemelhadas é o faturamento, entendido como a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais. Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido”*

*A fundamentação apontada pelo acórdão da DRF que sustentou a decisão pode ser extraída dos seguintes trechos:*

*Ao pretender ser tributada apenas em relação aos serviços prestados no seu sentido estrito, intenta a manifestante excluir da incidência da contribuição as receitas provenientes daquelas que constituem justamente as atividades principais do seu objeto, ou seja, as receitas obtidas no exercício das suas atividades empresariais, que são as mais expressivas em termos de riquezas geradas.*

*(...)*

*Ora, as chamadas operações bancárias (“spreads”, prêmios, deságios, juros oriundos da intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros, empréstimos, financiamentos, colocação e negociação de títulos e valores mobiliários, aplicações e investimentos, capitalização, arrendamento mercantil, etc.), se constituem na essência do exercício das atividades empresariais das instituições financeiras. Já os chamados serviços bancários (tarifas de manutenção de conta, de abertura de crédito, de custódia, de administração, etc...), são atividades secundárias e acessórias, executadas unicamente para que a instituição possa desempenhar adequadamente a sua atividade principal.*

*Portanto, correta a autoridade administrativa ao incluir no faturamento da manifestante as receitas relativas a empréstimos, financiamentos, etc..., que são oriundas do exercício das atividades empresariais, como definido na decisão exarada no Recurso Extraordinário 401.348-7-Minas Gerais.*

*Inconformada, a Contribuinte interpõe o presente Recurso Voluntário, através do qual sustenta possuir direito ao crédito de PIS inicialmente indeferido, porquanto está devidamente amparada por decisão transitada em julgado nos autos do Mandado de Segurança nº 2000.38.03.000778-2, o qual, por sua vez, está em consonância com a decisão do Órgão Plenário do Supremo Tribunal Federal que extirpou do ordenamento jurídico o artigo 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, ao consignar que a base de cálculo do PIS está atrelada ao conceito estrito de receita bruta de venda de mercadorias e da prestação de serviços. Em suma, alega a Recorrente em suas razões recursais que a receita de prestação de serviços que configura o “faturamento” das*

instituições financeiras engloba todos os tipos de taxas, tarifas e comissões cobradas pelas instituições para prestar serviços bancários. Por sua vez, a movimentação financeira decorrente de operações bancárias, e não de serviços bancários, está fora do conceito de “faturamento” determinado pelo Supremo Tribunal Federal.

*À final, requer seja dado provimento ao recurso.*

Contra a decisão da DRJ de origem, que negou provimento ao recurso, a contribuinte interpôs recurso voluntário, que por sua vez foi julgado improcedente pela Câmara *a quo*.

A recorrente interpôs recurso especial e sustentou que a decisão recorrida interpretou equivocadamente a decisão prolatada pelo eg. Supremo Tribunal Federal no RE 401.348/MG, devendo ser reformada para que a base de cálculo do PIS limite-se à receita bruta das vendas de mercadoria e da prestação de serviços, sem a inclusão da receita financeira decorrente das operações bancárias. Alega contrariedade à coisa julgada, eis que possui decisão transitada em julgado 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 “é o estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza”.

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

Na sessão de novembro de 2013, em suposta obediência ao que dispunha o Regimento do CARF, art. 62-A (sobrestamento do julgamento) o processo foi suspenso por meio de Resolução, “até que sobrevenha decisão definitiva do STF no RE nº 609.096 (Tema 372).”

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

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Maria Teresa Martínez López, Relatora

O recurso atende aos requisitos legais e dele tomo conhecimento.

Conforme relatado a recorrente possui decisão judicial transitada em julgado nos autos do Mandado de Segurança nº 2000.38.03.000778-2, que objetivou a declaração de inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º da Lei nº 9.718/98 (ampliação da base de cálculo do tributo).

Cabe, no entender desta Conselheira, analisar os efeitos da decisão do STF transitada em julgado nos autos do Mandado de Segurança nº 2000.38.03.000778-2.

- I- Entende a recorrente que a decisão que transitou em julgado 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 “é o estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza”.
- II- Entende a fiscalização que, ao analisar o alcance da decisão judicial em questão, acabou por entender que a recorrente se utilizou de base de cálculo menor do que a devida, pois considerou que as receitas que deverão compor a base de cálculo do PIS das instituições financeiras serão todas aquelas relativas às atividades típicas realizadas por este gênero empresarial, quais sejam, as oriundas das “operações bancárias”.<sup>1</sup>

A contribuinte tem decisão que transitou em julgado 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 sendo o estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza”.

Nem se afirme que dúvidas poderiam existir, para aqueles que ainda não possuem uma decisão do Judiciário, eis que a matéria, envolvendo base de cálculo para as instituições financeiras, ainda (até junho/14) não foi julgada pelo STF. Isto porque, no meu sentir, o conceito fixado pelo Pleno, não pode ser alterado até que uma nova decisão do Pleno venha a alterar o conceito. Explico.

Faz-se necessária breve explanação histórica da jurisprudência da Corte no que toca ao tema em referência.

Em 2005, no julgamento dos recursos extraordinários 346.084 (DJ 01/09/2006 – Rel p/ acórdão Min. Marco Aurélio), 357.950, 358.273 e 390.840 (todos DJ 15.08.06 – Rel. Min. Marco Aurélio), houve amplo debate no Plenário do STF acerca do conceito constitucional de faturamento, para fins de verificação da constitucionalidade do artigo 3º, parágrafo 1º da Lei 9.718/1998, à luz do artigo 195, inciso I, da Constituição Federal de 1988, no período anterior à Emenda Constitucional 20/1998. **Ficou definido que faturamento corresponde à receita das vendas de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, nos termos da seguinte ementa:**

*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, 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.*<sup>2</sup>

Na ocasião, o Exmo. Sr. Ministro Cezar Peluso, **parcialmente vencido** no julgamento, reconheceu que a jurisprudência do STF, exposta na ADC 1 (Rel. Min. Moreira Alves, DJ 16.06.95), fixou esse mesmo conceito de faturamento. Ao final de seu voto, porém, entendeu que faturamento deveria ser entendido não só como “receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços”, mas também como a “somadas das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais”.<sup>3</sup>

É importante ressaltar que, todavia, esse significado externado pelo referido Ministro não prevaleceu, porque o Plenário entendeu que extrapolava o objeto do recurso. O Exmo. Sr. Ministro Marco Aurélio, redator do acórdão, expressamente consignou que, se houvesse dúvida quanto ao conceito de faturamento para instituições financeiras, seguradoras, ou para outras hipóteses de receitas, a questão deveria ser analisada em recurso próprio:

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 170.755/PE, 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 por nossa cabeça.

No caso em discussão, a bem da verdade, sob a análise desse mesmo Ministro CEZAR PELUSO, o que se percebe é que a matéria não foi enfrentada. Por outro lado, não houve recurso da Procuradoria Geral da Fazenda.

É importante também observar que somente com a alteração ocorrida a partir de 2014, pela edição da Medida Provisória nº 627/2013, art. 49<sup>4</sup> - transformada na Lei nº 12.973, de 2014, que alterou a legislação federal – as instituições financeiras terão que recolher PIS e Cofins sobre uma base maior, ou seja, o faturamento incluindo o spread. Se foi preciso alteração da norma é porque antes não era devido a inclusão de receitas sobre o conceito mais largo de Receita.

<sup>2</sup>

RE 346.084, DJ 01/09/2006, Red. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, Ementa, p. 1.

<sup>3</sup>

RE 346.084, DJ 01/09/2006, Red. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, Voto Ministro Cezar Peluso, p. 84.

<sup>4</sup>

altera o art. 12 do DL nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, de 09/2014 por

Nesse sentido consta da exposição de motivos da MP 627, de 2013 o que a seguir transcrevo:

*Sublinhamos, ainda, a inovação proporcionada pela alteração do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, no que se refere a ampliação da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS ao se tributar, a partir deste momento, as receitas da atividade principal da pessoa jurídica. Assim, além do produto da venda de bens, de serviços e o resultado auferido nas operações de conta alheia, passa-se a tributar, como fato gerador novo, inaugural no mundo jurídico tributário, as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.*

Merece destaque a lição do i. Prof. Humberto Theodoro Júnior (2002), em seu livro *Curso de Direito Processual Civil* (38. ed., Ed. Forense, v. 1, p. 485), trazida pelo patrono do recorrente:

*"A coisa julgada material abrange o deduzido e o deduzível. Por isso, não se podem levantar, a respeito da mesma pretensão, questões arguidas ou que o podiam ser, se com isso se consiga diminuir ou atingir o julgado imutável e, conseqüentemente, a tutela jurisdicional nele contida.*

Com todo o respeito, olvidou a Fiscalização que a Procuradoria da Fazenda Nacional poderia e devia ter embargado a decisão do STF se entendesse que interpretação a ser dada era limitada. Se não o fez à época, o acórdão transitou em julgado sem limitações ao pedido efetuado pela recorrente. Inclusive, durante o curso do processo, a Procuradoria da Fazenda Nacional em nenhum momento suscitou a diferenciação do conceito de faturamento para cada setor da atividade econômica.

A despeito da unilateralidade no estabelecimento desse conceito alargado, pois decorrente exclusivamente do “ponto de vista” de um dos julgadores “Ministro César Peluzo”, decisões monocráticas de outros Ministros,<sup>5</sup> algumas já confirmadas pelas respectivas Turmas, utilizaram dessa definição, sempre citando o precedente do atual Presidente do STF, como se fosse aquela estabelecida pelo Plenário da Suprema Corte.

Outrossim, no julgamento da Questão de Ordem no RE 585.235 (Repercussão Geral - DJ 28.11.08 – Rel. Min. Cezar Peluso), que vislumbrou **apenas** reafirmar a jurisprudência do STF sobre a inconstitucionalidade do artigo 3º, parágrafo 1º da Lei 9.718/1998, também foi indevidamente inserida a locução “soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais” no conceito de faturamento.<sup>6</sup>

<sup>5</sup> várias decisões monocráticas podem ser colhidas para a expressão “soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais”. Vg.: RE 631873, Dj 11.02.11, Rel. Min. Celso de Mello; RE 612340, DJ 14.02.11, Rel. Min. Carmen Lucia; AI 716675 AgR, DJ 03.12.10, Rel. Min. Ellen Gracie; AI 592080, DJ 30.11.10, Rel. Min. Joaquim Barbosa; AI 799.767, DJ 25.05.10, Rel. Min. Ricardo Lewandowski; AI 799578, DJ 19.05.10, Rel. Min. Carlos Britto. decisões monocráticas para a expressão “soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais”. Vg.: RE 631873, Dj 11.02.11, Rel. Min. Celso de Mello; RE 612340, DJ 14.02.11, Rel. Min. Carmen Lucia; AI 716675 AgR, DJ 03.12.10, Rel. Min. Ellen Gracie; AI 592080, DJ 30.11.10, Rel. Min. Joaquim Barbosa; AI 799.767, DJ 25.05.10, Rel. Min. Ricardo Lewandowski; AI 799578, DJ 19.05.10, Rel. Min. Carlos Britto.

<sup>6</sup> O alvo da questão de ordem era legítimo: evitar a subida de recursos extraordinários sobre a controvérsia, já devidamente pacificada pelo Plenário do STF.

O objetivo, todavia, não era reabrir o debate acerca do conceito de faturamento, o que sequer seria possível, pois (i) o representante da controvérsia pretendeu apenas reafirmar a jurisprudência, de modo que não poderia, conseqüentemente, modificá-la; e (ii) porque a questão relativa ao conceito de faturamento já estava afetada ao Plenário para apreciação no RE 400.479, que discute o conceito à luz das receitas das instituições financeiras e seguradoras, matéria cuja repercussão geral foi reconhecida, posteriormente, no RE 609.096 (ambos os recursos pendentes de julgamento). Realmente, não teria sentido o STF apreciar os limites do conceito de faturamento e, posteriormente, fazê-lo novamente nos RE's 400.479 e 609.096.

**No caso em análise, ao analisar a decisão transitada em julgado em favor da recorrente, o respeitável Ministro não ressaltou a locução “soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais” no conceito de faturamento.** É importante reiterar essa observação. Até porque, seria uma decisão em contradição à solução dada pelo Plenário nos leading cases do STF sobre a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9718/98.

Assim sendo a decisão que transitou em julgado 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 “**é o estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza**”.

**Por último, o voto do Ministro Peluso cita expressamente os Recursos Extraordinários nº 346.084-PR, nº 357.950-RS, nº 358.273-RS e nº 390.840-MG, informando que a decisão se deu conforme o seu teor, da maneira que se pode ver por meio da abreviatura “cf”.**

Conforme já visto anteriormente esses Recursos firmaram o entendimento que era 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 desenvolvidas e da classificação contábil adotada, devendo-se tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, *jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços*.

Assim, referendou o Ministro o entendimento do próprio STF de que o faturamento se cinge à receita decorrente da venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, independentemente de sua posição pessoal, mesmo porque, julgando nos termos do artigo 557 do Código de Processo Civil não poderia tê-lo feito, se em sentido distinto da jurisprudência dominante do STF.

Penso, com todo o respeito àqueles que de mim divergem, que uma vez reconhecido a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, seja a empresa financeira, comercial ou industrial, a revogação da norma se aplica indistintamente para todos os seguimentos. É estranho se pensar que a depender da atividade econômica possa se ter um conceito de receita/faturamento diferente. A base de cálculo deve estar limitada à receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços, sem a inclusão da receita financeira decorrente das operações bancárias.

Considerando isso, quer pela óptica constitucional, quer pela óptica doutrinária ou ainda, pela interpretação primária do próprio voto, tenho que não há como se **tomar as intermediações financeiras sujeitas à incidência da contribuição**

O fato do STF ter reconhecido a repercussão geral da matéria atinente à base de cálculo do PIS para instituições financeiras (vide RE nº 609.096/RS) reforça o posicionamento de que as coisas julgadas em outros processos decorrentes da aplicação do anterior julgamento da matéria pelo Pleno do STF, como ocorreu no presente caso, têm conteúdo jurídico delimitado, com a definição do conceito estrito de faturamento, vinculado à venda de mercadorias e/ou prestação de serviços.

Reitero. Caso seja alterado o posicionamento do STF, haverá a produção dos efeitos somente para os processos ainda em andamento, não podendo atingir o conteúdo jurídico - em ofensa à coisa julgada e à vedação à sua relativização (Súmula 487 do STJ) – às decisões definitivamente proferidas, como é o caso em análise.<sup>7</sup>

No caso concreto da recorrente, veja-se não ter ocorrido diferenciação do conceito de faturamento por setor econômico. Caso houvesse, o pedido não poderia ter sido julgado totalmente procedente. O resultado seria o de reconhecer a inconstitucionalidade da lei em parte? Ou, seria, constitucional apenas para as instituições financeiras? Seria um contrassenso, admitir que a contribuinte foi ganhador na ação judicial, mas perante a Receita, não. Julgar-se-ia procedente um pedido que contrariaria o que foi pedido na exordial. Ademais, se assim o fizesse, o Ministro Cezar Peluso, relator do acórdão, não poderia fazer monocraticamente e muito menos com base no art. 557, § 1º-A. Deveria, então, levar o processo novamente para julgamento pelo Pleno, pois poderia haver uma alteração do entendimento já consolidado nos *leading cases* mencionados.

Ao prever os efeitos preclusivos da coisa julgada, o art. 474 do CPC, determina que passada em julgado a sentença de mérito, reputar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e defesas, que a parte poderia opor assim ao acolhimento como à rejeição do pedido. Para Rodolfo Mancuso, a técnica da eficácia preclusiva acolhida por este dispositivo legal opera como uma válvula de segurança do sistema, de modo a imunizar as questões deduzidas e deduzíveis, mas desde que atinentes ao núcleo do tema decidido, isto é, ao preciso objeto litigioso.<sup>8</sup>

Barbosa Moreira entende que há uma relação de instrumentalidade entre os limites objetivos da coisa julgada e a sua eficácia preclusiva, pois enquanto os limites objetivos geram a imutabilidade do julgado, no que tange à parte dispositiva, a eficácia preclusiva consiste no impedimento que surge à discussão e apreciação de questões suscetíveis de influir neste julgado, cobrindo o deduzido e dedutível. Assim, pode suceder que, de fato, não tenham sido exaustivamente consideradas, no processo, as questões que poderiam influir na decisão, sendo vedado que depois de findo o processo se viesse a pôr em dúvida o resultado atingido, acenando-se com tal ou qual questão que haja ficado na sombra e que, porventura trazida à luz, teria sido capaz de levar o órgão judicial à conclusão diferente da corporificada na sentença (ressalvados os casos restritos de rescindibilidade do julgado).<sup>9</sup>

Na lição de Fredie Didier<sup>10</sup> transitada em julgado a decisão definitiva da causa, todas as alegações e defesas que poderiam ter sido formuladas para o acolhimento ou

<sup>7</sup> nesse sentido, vide Acórdão nº 3403-001.945,

<sup>8</sup> MANCUSO, Rodolfo de Camargo. Jurisdição Coletiva e Coisa Julgada: teoria geral das ações coletivas. São Paulo: RT, 2006, pp. 29,236.

<sup>9</sup> BARBOSA MOREIRA, José Carlos. A eficácia preclusiva da coisa julgada material no sistema do processo civil brasileiro. Temas de Direito Processual. 1ª série, São Paulo: Saraiva, 1977, pp. 98-103

<sup>10</sup> Fredie Didier, in Curso de Direito Processual Civil. Salvador/BA: Editora Juspodivm, vol. II, 4ª ed., 2009, p. 426.

rejeição do pedido reputam-se arguidas e repelidas; tornam-se irrelevantes todos os argumentos e provas que as partes tinham a alegar ou produzir em favor da sua tese. Com a formação da coisa julgada, preclui a possibilidade de rediscussão de todos os argumentos alegações e defesas, na dicção legal que poderiam ter sido suscitados, mas não foram. A coisa julgada torna preclusa a possibilidade de discutir o *deduzido* e torna irrelevante suscitar o que poderia ter sido deduzido (o dedutível).

### CONCLUSÃO

Diante do acima exposto, tendo em vista que a recorrente é possuidora de decisão que transitou em julgado 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 sendo o estricto de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, VOTO, no sentido de lhe dar provimento, e assim homologar a compensação efetuada.

Maria Teresa Martínez López

### 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, ousou 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 inconstitucionalidade 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 inconstitucionalidade 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, Rel. 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 inconstitucionalidade 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>11</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

<sup>11</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.

§ 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.

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. Cezar 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 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 Cezar 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>12</sup>, dentre elas o faturamento das empresas e demais entidades especificadas nas Leis, onde estavam textualmente incluídas as instituições financeiras<sup>13</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

<sup>12</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>13</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.

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>14</sup>, sem nenhuma menção à receita.

É precisamente neste ponto que se encontra a origem de toda a discussão em torno da inconstitucionalidade 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 precitados 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.

<sup>14</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:

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

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;

c) o lucro;

(...)

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.”

(...)

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 furtrar à tributação. – grifamos.

(...)

Uma vez que o Ministro Cezar 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 n.º 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 n.º 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.

Se bem posso traduzir em poucas palavras o relatório acima transcrito, 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 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 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

## 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

ADV.DOS.: 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, 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 Cezar 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 Cezar Peluso, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nu 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 Cezar 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 inconstitucionalidade do § 1º. do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, vencidos, parcialmente, os Senhores Ministros Ilmar Galvão (Relator), Cezar 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, Cezar 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 Cezar 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 Cezar 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 Cezar 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 seguridade 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 Cezar 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 Cezar 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>15</sup>.

<sup>15</sup> Interessante observar, inclusive, que o Ministro Carlos Velloso, apontado como vencedor no Acórdão, acompanhou o Ministro Cezar Peluso em sua decisão.

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 Cezar Peluso, foi, ao final, declarado parcialmente vencido.

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.

### Precedentes do STF

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 empresárias 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.e., 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 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)**

Examino, 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:

§ 1- 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 Cezar 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 inconstitucionalidade 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 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 inconstitucionalidade 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 inconstitucionalidade 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 inconstitucionalidade 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>16</sup>. A dedução remissiva ao status anterior da base impositiva 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 inconstitucional 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>17</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, praticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - art. 110 do Código Tributário Nacional.”

Processo nº 10675.906301/2009-14  
Acórdão n.º 9303-002.967

**CSRF-T3**  
Fl. 337

---

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

Ricardo Paulo Rosa

CÓPIA