



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16327.000980/2005-11
Recurso nº 256.916 Voluntário
Acórdão nº **3403-00.581 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 30 de setembro de 2010
Matéria PIS.Restituição
Recorrente UNIBANCO AIG SEGUROS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/05/2000

Ementa:

REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL.

O prazo quinquenal para a formulação do pedido de repetição do indébito tributário tem início na data do pagamento indevido, inclusive para os tributos sujeitos a lançamento por homologação. Inteligência dos artigos 150, §1º e 168, inciso I, ambos do CTN.

PIS. BASE DE CÁLCULO. ARTIGO 3º, §1º DA LEI Nº 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE.

É inconstitucional o artigo 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, no que prescreve a incidência da contribuição ao PIS sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da classificação contábil, tal como reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal, aplicando-se o disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

PIS. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.

O reconhecimento da inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º da Lei nº 9.718/98 não implica o restabelecimento do regime jurídico disciplinado pela LC nº 7/70, em que pese a não sujeição aos ditames da Lei nº 9.701/98, cuja vigência se restringia ao período estabelecido no artigo 72, inciso V, do ADCT, devendo o conceito de faturamento e receita bruta previsto nos arts. 2º e 3º, *caput* daquele primeiro diploma ser buscado na legislação do Imposto de Renda e da Cofins, por força do art. 108 do Código Tributário Nacional.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso nos termos do voto do Redator Designado. Designado o Conselheiro Robson José Bayerl. Esteve presente ao julgamento o Dr. Márcio Lopes de Freitas Filho. OAB/DF nº 29.181.

Antonio Carlos Atulim - Presidente

Marcos Tranchesi Ortiz - Relator

Robson José Bayerl – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

Relatório

Em 8 junho de 2005, a recorrente formulou pretensão à restituição de valores que alega indevidamente recolhidos a título de Contribuição PIS entre 15.02.2000 e 15.06.2000 – períodos de apuração de janeiro a maio de 2000 – em virtude da incidência da mencionada exação, que a tanto lhe compelia o artigo 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, sobre a totalidade das receitas mensalmente auferidas. Sustenta, em suma, estar submetida, no período, à hipótese de incidência prescrita pela LC nº 7/70 e pede a repetição do que recolhido a maior.

A DEINF em São Paulo/SP, destinatária do pedido, prolatou despacho decisório denegando-o sob os seguintes dois fundamentos (fls. 114/118):

(a) a contribuinte teria decaído do direito à restituição quando da protocolização do requerimento, uma vez que o prazo quinquenal para tanto teria início na data dos pagamentos (antecipados) tidos por indevidos, exceção feita exclusivamente ao crédito adimplido em 15 de junho de 2000, relativo ao fato gerador de maio do mesmo ano; e

(b) os efeitos da declaração de inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º da Lei nº 9.718/98 pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em controle difuso – à época ainda não ocorrida – se restringiriam, acaso assim se pronunciasse a Corte, às partes litigantes, de tal sorte que somente após eventual resolução do Senado Federal na forma do artigo 52, X da CF, a alegação seria conheável pelas autoridades administrativas.

Interposta a manifestação de inconformidade, a DRJ-São Paulo I manteve a recusa da restituição pretendida pela recorrente repetindo, em resumo, a argumentação já desenvolvida no despacho decisório e afirmando, com invocação do Decreto nº 2.346/97, a incompetência administrativa para a declaração de inconstitucionalidade de lei, ainda quando o

STF haja decidido no mesmo sentido, acaso não suspensa a execução da norma pelo Senado (fls. 159/169).

É por força do recurso voluntário manejado pelo sujeito passivo que os autos chegam a este Colegiado (fls. 171/194). Sustenta a interessada, em síntese, que:

(a) não fosse o disposto na Lei nº 9.718/98, estaria submetida, no período considerado, ao recolhimento da contribuição ao PIS conforme o regime estabelecido pela LC nº 7/70;

(b) ao prescrever a incidência do PIS sobre quaisquer receitas da pessoa jurídica, o artigo 3º, §1º da Lei nº 9.718/98 teria excedido os limites da competência impositiva outorgada pelo artigo 195, inciso I da CF, sob a redação ainda vigente quando da sua edição;

(c) tendo por base de cálculo valores não compreendidos no sentido constitucional de “faturamento”, o PIS disciplinado pela Lei nº 9.718/98 poderia até ser vislumbrado como fonte adicional de custeio da Seguridade Social, embora, para tanto, fosse preciso obedecer os pressupostos definidos no §4º do artigo 195, o que não teria acontecido;

(d) os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda estariam autorizados por seu Regimento Interno (Portaria MF nº 147/07) a pronunciar a inconstitucionalidade de lei sempre que o Supremo Tribunal Federal já o houvesse feito, em decisão plenária;

(e) nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário dá-se com a homologação (tácita ou expressa) e é nesta data que, a julgar pelo artigo 168, I do CTN, tem início o prazo decadencial para a repetição do indébito; e

(f) adotando-se a interpretação acima para a determinação do *dies a quo* do prazo decadencial, nenhum dos créditos pretendidos em restituição é atingido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz - Relator

Recurso tempestivo e atento aos demais pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

1 Prazo Decadencial para a Repetição do Indébito Tributário: Termo Inicial.

Está-se novamente às voltas com a questão do prazo para o exercício da pretensão à repetição do indébito tributário, preliminar esta que, a depender da orientação adotada, restringirá, *in casu*, o debate de mérito a um único pagamento efetuado.

O que se discute, nessa matéria, não é propriamente a extensão do prazo – no meu entender, decadencial – para a formulação do pedido administrativo de restituição. A duração deste período, dentro do qual é lícito ao sujeito passivo requerer a devolução de quantia paga a maior, é de 5 (cinco) anos e está prevista expressamente no *caput* do artigo 168 do CTN. Ninguém advoga contra a estipulação legal e tampouco é isso o que ora pretende a recorrente.

O discutível, a respeito, é o momento a partir do qual o prazo quinquenal inicia sua fluência; ou seja, o termo *a quo* do interregno temporal. O inciso I, do referido artigo 168 do CTN comanda que, nas hipóteses de cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido, a contagem principie na “*data da extinção do crédito tributário*”. O dúvida, o controvertido, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, é precisamente a data em que, havendo pagamento antecipado, se considera extinto o crédito fiscal.

Nesse tema, o Superior Tribunal de Justiça consolidou orientação de acordo com a qual o evento extintivo do crédito tributário seria não o pagamento que o contribuinte tem a obrigação de realizar antecipadamente, porém a homologação – expressa ou tácita – a cargo da autoridade administrativa. O entendimento, prega a Corte, teria fundamento no disposto no artigo 150, §4º do CTN, onde se lê que, decorridos 5 (cinco) anos do fato gerador do tributo, “*considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito*”.

Como o crédito tributário não se extinguiria até a sobrevinda da homologação, a proposta interpretativa adotada pelo STJ difere para este momento o início do prazo decadencial para o exercício do direito à repetição do indébito. Sabemos todos que são raríssimas, para não dizer inexistentes, as situações em que o Fisco homologa expressamente os pagamentos efetuados pelo sujeito passivo. É por isso mesmo que, no mais das vezes, o entendimento em questão redundará no reconhecimento, ao contribuinte, de um prazo decenal para a restituição da exação indevida: 5 anos entre o fato gerador e a homologação tácita (artigo 150, §4º), acrescidos de outros 5 anos entre a homologação, data em que se daria a extinção do crédito, e a decadência do direito (artigo 168, inciso I).

Veja-se, nesse sentido, julgado paradigma do STJ na matéria:

“*TRIBUTÁRIO – EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO – CONSUMO DE COMBUSTÍVEL – DECADÊNCIA – PRESCRIÇÃO – INOCORRÊNCIA.*

(...)

- *A falta de homologação, a decadência do direito de repetir o indébito tributário somente ocorre, decorridos cinco anos, desde a ocorrência do fato gerador, acrescidos de outros cinco anos, contados do termo final do prazo deferido ao Fisco, para apuração do tributo devido.*” (E.Divergência em REsp n. 42.720-5/RS, rel. Min. Humberto Gomes de Barros)

Com todo o respeito aos que a professam, tenho para mim que esta não é a leitura mais consentânea com a disciplina dada pelo próprio CTN aos assim chamados tributos sujeitos a “lançamento por homologação”. É verdade que o Código nem sempre tratou dos institutos com coerência e sistematicidade – e as expressões “crédito tributário” e “lançamento por homologação” – são exemplos eloqüentes disso. Todavia, são bem sucedidos os esforços da doutrina em dar-lhe coesão e organicidade interpretativa. Os resultados destas tentativas, a meu ver, conduzem à conclusão diversa desta a que tem, com a devida vênia, chegado o E. STJ.

O CTN permite que as pessoas políticas com competência tributária atribuam, na disciplina legal de suas figuras impositivas, ao sujeito passivo da obrigação as tarefas de identificar a ocorrência do fato gerador, apurar a base impositiva, calcular a exação devida e, enfim, recolher a respectiva importância independentemente de prévio lançamento (ato administrativo) ou de atos de controle por parte da Administração. O próprio CTN chamou as espécies fiscais assim legalmente organizadas de tributos sujeitos a “lançamento por homologação”.

Efetuada ou não o pagamento antecipado, o Fisco adotará necessariamente uma de três posturas reguladas pelo CTN: (i) concordará expressamente com o procedimento adotado pelo contribuinte (art. 150, *caput*, parte final), (ii) discordará do mesmo procedimento, efetuando o lançamento de ofício para exigir a diferença não espontaneamente recolhida (art. 149, V), ou, finalmente, (iii) concordará tacitamente, caso deixe transcorrer *in albis* o prazo assinalado para a hipótese anterior (art. 150, §4º).

O que o CTN denomina “homologação tácita” é, portanto, a caducidade do direito ao lançamento de ofício nestes tributos em que o pagamento deve preceder o controle administrativo. Melhor dizendo: se o recolhimento efetuado pelo sujeito passivo é considerado pelo Fisco menor que o devido, cumpre a este último proceder ao lançamento de ofício da diferença. É para tanto que o CTN estabelece um prazo quinquenal a começar na data de ocorrência do fato gerador: vencido o prazo, extinto estará o direito de a Fazenda Pública lançar adicionalmente àquilo que o contribuinte houver antecipadamente pago.

Sempre que o Fisco homologa a conduta do contribuinte – expressa ou tacitamente, não importa – o lançamento, ao menos no sentido de ato constitutivo da obrigação tributária, não ocorre. Nesses casos, a obrigação (ou o crédito, se preferirmos) se constitui por confissão do próprio sujeito passivo, seja através do pagamento, seja pelo cumprimento de obrigação acessória que a lei institua para este fim. De lançamento, portanto, só se cogita se, no prazo decadencial, a Fazenda Pública constitui de ofício crédito suplementar àquele previamente declarado ou satisfeito pelo obrigado.

Percebe-se destas considerações que a homologação (expressa ou tácita) não influi sobre a extinção do crédito tributário reconhecido pelo sujeito passivo. O que o extingue é o eventual pagamento antecipado que porventura se efetue. A ulterior homologação, como visto, não é em si fato extintivo da obrigação tributária, mas causa de extinção, de perda, do direito ao lançamento de ofício de importâncias adicionais àquelas já espontaneamente recolhidas. A corroborar o argumento, note-se que se o Fisco pratica o lançamento de ofício (o que equivale à não-homologação na dicção do Código), nem por isso se desfaz o efeito extintivo do pagamento insuficiente quanto à parte incontroversa da dívida.

Veja-se, nesse sentido, os ensinamentos de Alberto Xavier:

“Só nesta última hipótese [pagamento insuficiente] é que o Fisco pode, no exercício do seu poder de controle, constatar a insuficiência e praticar de ofício um lançamento com vista a exigir a quantia em falta. Esta exigência (não-homologação) não é, porém, uma condição resolutiva em sentido técnico, pois não destrói retroativamente o efeito liberatório que o pagamento insuficiente produziu no tocante à parte da dívida.

O que, em rigor jurídico, o decurso do prazo de cinco anos, sem que o controle administrativo tenha sido exercido, extingue

pela decadência, é o poder-dever de efetuar esse controle, não o crédito tributário, cuja extinção se operou, plena e definitivamente, com o pagamento espontâneo, dotado de eficácia liberatória imediata.” (A contagem dos prazos no lançamento por homologação. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo: Ed. Dialética, v. 27, p. 7-13 (13).)

Não fossem estas razões, respaldaria a interpretação aqui defendida a própria literalidade do §1º do artigo 150 do CTN. De acordo com o ali estatuído, *“o pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento”*. No contexto dos negócios jurídicos, condição resolutória, nos termos do artigo 127 do CC, é aquela que, implementada, faz cessar os efeitos do acordo de vontades. Os negócios subordinados a condição resolutiva produzem efeitos desde que celebrados, só deixando de fazê-lo se o evento condicional se consumir.

Daí porque, diz a doutrina, a não-homologação seria, quando muito, condição resolutiva dos efeitos extintivos e imediatamente produzidos pelo pagamento antecipado. Mais uma vez, lê-se em Alberto Xavier:

“(…) a condição resolutória permite a eficácia imediata do ato jurídico, ao contrário da condição suspensiva, que opera o diferimento dessa eficácia. (...) Ora, sendo a eficácia do pagamento efetuado pelo contribuinte imediata, imediato é o seu efeito liberatório, imediato é o efeito extintivo, imediata é a extinção definitiva do crédito. O que na figura da condição resolutiva sucede é que a eficácia entretanto produzida pode ser destruída com efeitos retroativos se a condição se implementar” (ob. cit., p. 12).

No mesmo sentido posiciona-se Eurico de Santi, para quem:

“A condição resolutiva não impede a plena eficácia do pagamento e, portanto, não descaracteriza a extinção do crédito tributário no átimo do pagamento. Assim sendo, enquanto a homologação não se realiza, vigora, com plena eficácia o pagamento, a partir do qual podem exercer-se os direitos advindos desse ato, mas dentro dos prazos prescricionais” (*Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2ª ed., p. 269)

Por fim, leia-se em Luciano Amaro igual entendimento:

“O que ocorre, pois, é que a extinção a que se refere o art. 150, §1º, é de natureza resolúvel (no sentido de que, caso o Fisco não concorde com o valor apurado e recolhido pelo obrigado, ele pode lançar de ofício para exigir a diferença do crédito tributário que entender devida). Se o Fisco nada disser, a extinção (que era condicional, sujeita à resolução) continua sendo extinção, já agora pura e simples e não mais condicional.” (Ainda o problema dos prazos nos tributos lançáveis por homologação, p. 377).

O artigo 150, §4º do CTN realmente dispõe que, homologado o pagamento, o crédito tributário se considera *“definitivamente extinto”*. Isso não significa, no entanto, que o acontecimento credenciado para extinguir a obrigação seja, de fato, a homologação. Significa somente que, operada a homologação por qualquer de suas modalidades, o Fisco decai da possibilidade do lançamento complementar e que, por este motivo, a obrigação *definitivamente*

se restringe ao montante do crédito reconhecido e satisfeito pelo contribuinte. É por prestigiar a sistematicidade do diploma que empresto esta leitura ao dispositivo.

Em conclusão, tenho como mais acertada a exegese segundo a qual, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o crédito se extingue no átimo do pagamento efetuado e não por ocasião da ulterior homologação. Esta data, a do pagamento, define, portanto, o início do prazo decadencial dentro do qual é lícito ao obrigado pretender a restituição do indébito, a teor do artigo 168, inciso I, do CTN.

Na hipótese em julgamento, somente o pagamento mais recente, efetuado em 15 de junho de 2000, antecede em menos de cinco anos o protocolo do requerimento de restituição, ocorrido, repita-se, em 8 de junho de 2005. Todos os demais são anteriores a este intervalo e, pelos motivos expostos aqui, os considero atingidos pela decadência.

Resta, portanto, examinar se, quanto a este último pagamento, o pleito de repetição é procedente, no mérito.

2 Inconstitucionalidade do Artigo 3º, da Lei nº 9.718/98.

O Supremo Tribunal Federal tem posição firmada a respeito da Lei nº 9.718/98, construída em plenário por ocasião do julgamento dos RREE nºs 346.084 e 390.840. E este entendimento é o de que, ao positivar a exigência de apuração do PIS e da COFINS sobre receitas que não as estritamente obtidas com a venda de mercadorias ou a prestação de serviços, o diploma teria ultrapassado os lindes da competência para a criação de contribuições destinadas à Seguridade Social. Daí porque, na oportunidade, proclamou a inconstitucionalidade do dispositivo.

Parecendo-me suficientemente caracterizada hipótese em que a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é autorizado o conhecimento de arguição de inconstitucionalidade – artigo 26-A, parágrafo 6º, I, do Decreto nº 70.235/72 e artigo 62, parágrafo único, do Regimento Interno, cf. Portaria MF nº 256/09 – passo a enfrentá-la.

Na sua redação original, o artigo 195, inciso I, da Constituição Federal assim definia a competência impositiva para a instituição de contribuições sociais destinadas à Seguridade Social:

“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, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;”

Tal permissivo constitucional, além, é claro, do contido no artigo 239 da CF, serviu de fundamento para a recepção, pela nova ordem constitucional, da contribuição ao PIS, cuja instituição se deu por meio da LC nº 7/70:

“Art. 2º O Programa de que trata o oartigo anterior será executado mediante Fundo de Participação, constituído por depósitos efetuados pelas empresas na Caixa Econômica Federal.

(...)

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

a) a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda devido, na forma estabelecida no §1º, deste artigo, processando-se o seu recolhimento ao Fundo juntamente com o pagamento do Imposto de Renda;

b) a segunda, com recursos da própria empresa, calculados com base no faturamento, como segue:

(...)

4) no exercício de 1974 e subseqüentes, 0,5%;”

Assim é que, na vigência da LC nº 7/70, a base de cálculo da contribuição ao PIS se resumia ao faturamento da pessoa jurídica.

Se abreviarmos o histórico legislativo da exação e nos fixarmos, desde logo, na Lei nº 9.718/98, veremos que ali, a pretexto de delimitar a base de cálculo do tributo, o legislador ordinário positivou um conceito de faturamento que, como veremos em seguida, teve amplitude maior do que o até então em vigor segundo a LC nº 7/70. Confira-se:

“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.”

Pretendeu-se, em suma, exigir a contribuição ao PIS sobre toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, ainda que não oriunda da prestação de serviços ou da comercialização de mercadorias. Se é receita, então no regime da Lei nº 9.718/98 constitui base de cálculo do PIS.

O fato é que o conceito de *faturamento* construído pela Lei nº 9.718/98 não se harmoniza com aquele tradicional e consagrado pelo direito privado. *Faturamento* é termo que pertence ao Direito Comercial e, no seu vocabulário, designa o conjunto de faturas emitidas num dado período. *Fatura*, por sua vez, diz com a disciplina dos títulos de crédito, mais especificamente com a duplicata mercantil ou de prestação de serviços, de cuja emissão constitui instrumento fundamental.

Sob a sistemática do artigo 1º, da Lei nº 5.474/68, tem a fatura a natureza de um documento comprobatório da entrega da mercadoria objeto da compra e venda mercantil a

prazo, com base na qual autoriza-se o vendedor a sacar a duplicata. Do mesmo modo, em se tratando de prestação de serviços, a fatura corresponde ao documento, apresentável ao contratante, em que se discrimina a natureza dos serviços realizados, o seu valor e demais elementos identificadores do negócio jurídico que dará lugar à cobrança por meio de duplicata.

Sendo a soma do valor das faturas emitidas num período determinado, *faturamento* corresponde, objetivamente, à medida do ingresso de recursos provenientes de prestação de serviços e de operações de compra e venda de mercadorias a prazo ou à vista. Pois se é assim, “os termos ‘receita’ e ‘faturamento’ têm amplitude semântica diferente. Todo *faturamento* é *receita*, enquanto que nem toda *receita* é *faturamento*”¹.

É dizer, *faturamento* é espécie do gênero *receita*. Esta abrange aquele. Esta corresponde a todo ingresso, aquele apenas aos ingressos cuja origem tenha sido a venda de bens e a prestação de serviços. Os significados de um e outro termo foram dissecados por Marco Aurélio Greco:

“(...) o sentido de *faturamento* sempre esteve relacionado à venda de bens ou à prestação de serviços.

*Por outro lado, ‘receita’ é conceito genérico que abrange todos os ingressos com relevância patrimonial, independentemente de originarem da exploração do objeto social da pessoa jurídica. Isso inclui, por exemplo, as receitas financeiras que, embora resultem do exercício da atividade normal da empresa, não decorrem da venda de bens ou da prestação de serviços”*²

Este o sentido técnico-jurídico universalmente atribuído ao termo *faturamento*, assim depreendido do artigo 1º, da Lei nº 5.474/68 e, antes dele, dos anteriores diplomas legais regentes dos títulos de crédito, a saber, a Lei nº 187/36 e o Código Comercial que, já em 1850, dispunha muito similarmente em seu revogado artigo 219:

“Art. 219. Nas vendas em grosso ou por atacado entre comerciantes, o vendedor é obrigado a apresentar ao comprador por duplicado, no ato da entrega das mercadorias, a fatura ou conta dos gêneros vendidos, as quais serão por ambos assinadas, uma para ficar na mão do vendedor e outra na do comprador (...)”

Pois se para descrever a base de cálculo do PIS, a LC nº 7/70 empregou o termo *faturamento*, fê-lo com a extensão própria do direito privado. Já não o mesmo não se deu com a Lei nº 9.718/98. Se na vigência da LC nº 7/70, a incidência do tributo se limitava às receitas da venda de mercadorias e da locação de serviços, com o advento da Lei nº 9.718/98, *faturamento* passou a compreender indistintamente todos os ingressos contabilizados pela pessoa jurídica, e tal definição serviu ao propósito de expandir a base de cálculo originalmente prevista.

Não se está aqui a advogar a impossibilidade, em si, da equiparação do conceito de *faturamento* ao de *receita*. O direito, qualificado pela linguagem auto-compositiva, produz suas próprias significações, que, num sem número de vezes, não correspondem às realidades reconhecidas pelo senso comum. Tome-se de exemplo o sentido usual da palavra

¹ Marco Aurélio Greco. In Revista Dialética de Direito Tributário. Vol. 50/110.

² Artigo citado.

pessoa em comparação com a sua significação técnico-jurídica e ver-se-á que entre um e outra não há correspondência perfeita, conquanto co-existam pacificamente.

Da mesma forma, em tese, não há impedimento na aproximação das definições de receita e faturamento. Não seria essencialmente esse o pecado da Lei nº 9.718/98. ***É que o termo faturamento, em seu sentido próprio – e até o advento da Lei nº 9.718/98, também único – fora empregado pela Constituição da República para delimitar a amplitude dentro da qual permitiu à União Federal criar exações tributárias destinadas à Seguridade Social.***

Confira-se, a propósito do sentido constitucional do termo, trecho do voto proferido pelo ilustre Min. Ilmar Galvão no Recurso Extraordinário nº 150.764-1, no qual se apreciava a alegação de inconstitucionalidade do extinto FINSOCIAL:

“A Lei nº 7.689/88, pois, ao converter em contribuição social, para os fins do art. 195, I, da Constituição, o FINSOCIAL até então calculado sobre a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços, nada mais fez do que instituir contribuição social sobre o faturamento.”

Premissa do raciocínio que a seguir se empreenderá é o de que nossa Constituição Federal de 1988 pertence à categoria das constituições rígidas. Rígidas porque não se admite possam ter suas disposições alteradas a não ser pelos especialíssimos mecanismos, nelas mesmas previstos, de iniciativa, discussão e votação das eventuais propostas de modificação. Admitir a CF/88 como tal é, pois, reconhecer a invulnerabilidade de seus conceitos diante de disposições introduzidas por veículos de estatura infraconstitucional.

Não é preciso dizer que referida rigidez repercute em matéria de distribuição de competências tributárias. A preservação de preciosos valores individuais, como liberdade e propriedade privada; e de valores coletivos, sobretudo os princípios federativo e da autonomia municipal, motivaram o legislador constituinte a descrever rígida e exaustivamente o campo dentro do qual autorizou cada pessoa política a exercer a tributação.

É por isso mesmo que a permissão para tributar não envolve a faculdade de ampliação da competência. Noutras palavras, quem pode tributar pode, do mesmo modo, majorar o tributo, minorá-lo, estabelecer isenções, conceder parcelamento, anistiar infrações administrativas ou até, em grau maior, preferir não tributar. Tudo depende de uma decisão política a ser tomada pela própria entidade tributante. Contudo, não lhe é franqueado, sob nenhuma hipótese, ***modificar a regra de competência.***

A propósito da imutabilidade da distribuição das prerrogativas tributárias, vale transcrever irrepreensível lição de Paulo de Barros Carvalho, em tudo aplicável às circunstâncias de que ora se trata:

“(…) se admitirmos a tese de que nossa Constituição é rígida e que o constituinte repartiu, incisivamente, as possibilidades legiferantes entre as entidades dotadas de personalidade política, cuidando para que não houvesse conflitos entre as sub-ordens jurídicas estabelecidas, a ilação imediata é em termos de reconhecer a vedação da delegabilidade, bem como a impossibilidade de renúncia. Que sentido haveria numa discriminação rigorosa de competências, quando se permitisse que uma pessoa delegasse a outra as habilitações recebidas? Em pouco tempo, no manejo das utilizações concretas, quando se manifestasse o direito no dinamismo do seu estilo peculiar, o

desenho das atribuições competenciais passaria por diferentes e imprevisíveis configurações, dissipando a rigidez e a estabilidade pretendidas pelo legislador constituinte.”³

No mesmo sentido escreveu com a habitual clareza o ilustre Prof. Roque Antonio Carrazza:

“A competência tributária é improrrogável, vale dizer, não pode ter suas dimensões ampliadas pela própria pessoa política que a detém. Falta-lhe titulação jurídica para isso.

O que as pessoas políticas podem fazer, sim, é utilizar, em toda a latitude, as competências tributárias que receberam da Constituição. Só ela, porém, é que, eventualmente, pode ampliá-las (ou restringi-las). Esta é, pois, uma matéria sob reserva de emenda constitucional.”⁴

E mais adiante, arremata o mesmo professor:

“Se, porventura, uma pessoa política pretender, por meio de norma legal ou infra-legal, dilatar as raias de sua competência tributária, de duas uma: ou esta norma invadirá seara imune à tributação ou vulnerará competência tributária alheia. Em ambos os casos será inconstitucional.”

Mas é justamente este princípio de higidez constitucional que o artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98 ousa desafiar. A CF/88, ao delimitar as competências impositivas, usou de critérios adequados a cada uma das espécies tributárias, tendo em conta suas características. E, no que respeita às contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, à semelhança do que fizera com relação aos impostos, o constituinte descreveu a norma-padrão de incidência utilizando-se da associação lógica entre a base de cálculo e o aspecto material da hipótese.

Segundo esta técnica, o *faturamento* foi eleito o núcleo da norma constitucional atributiva da competência, no caso da contribuição ao PIS. É por este motivo que a positivação de um conceito mais amplo de *faturamento* na Lei nº 9.718/98 traduz-se num artifício grosseiro de ampliação da regra de competência e, por conseguinte, de violação do artigo 195, inciso I, da Constituição Federal.

Uma Constituição rígida não pode ser alterada por lei ordinária e uma tal vedação não seria eficaz o bastante se não alcançasse as definições dos institutos, conceitos e formas do direito privado utilizados para a discriminação das competências impositivas. Pois se a regra deflui automaticamente da CF/88, o artigo 110 do Código Tributário Nacional é produto de mais uma de suas incursões meramente didáticas, porém, no caso, de valiosa nitidez:

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

³ Curso de Direito Tributário. Saraiva. 13ª ed. P. 216.

⁴ Curso de Direito Constitucional Tributário. Malheiros. 13ª ed. p. 430.

Enfim, ao tempo da veiculação da Lei nº 9.718/98, seu artigo 3º, §1º não encontrava fundamento de validade no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal.

Pois já era este o contexto legislativo quando da promulgação da Emenda Constitucional nº 20/98, a partir da qual o artigo 195, do Texto Constitucional assumiu a seguinte redação, ainda vigente:

“Art. 195. A Seguridade Social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

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.”

Do novo texto se constata a modificação introduzida na regra de competência para instituição das contribuições sociais, a partir do qual, pela primeira vez, a receita, genericamente considerada, passou a constituir campo de possível incidência tributária. Mas a providência não passou de mal sucedida tentativa de convalidação do vício de constitucionalidade insito ao artigo 3º, da Lei nº 9.718/98.

Ives Gandra Martins, especificamente a propósito do tema, escreveu:

*“Como se percebe, no momento em que nasceu a Lei 9.718/98, ato legislativo ordinário que alargou a base de cálculo da COFINS, o texto constitucional que deveria dar-lhe sustentação, não lhe dava, pois ‘receita’ não poderia ser base de cálculo de contribuição social. Nasceu, portanto, viciada, irremediavelmente viciada, não podendo a Constituição posterior convalidar texto contaminado pela mortal moléstia da inconstitucionalidade”.*⁵

É que o Supremo Tribunal Federal, reiteradas vezes já decidiu pela impossibilidade de convalidação do vício de constitucionalidade. Confira-se uma de suas mais expressivas ementas:

“Constituição. Lei Anterior que a contrarie. Revogação. Inconstitucionalidade superveniente. Impossibilidade.

A lei ou é constitucional ou não é lei. Lei inconstitucional é uma contradição em si. A lei é constitucional quando fiel à Constituição; inconstitucional, na medida em que a desrespeita, dispondo sobre o que lhe era vedado. O vício de constitucionalidade é congênito à lei e há de ser apurado em face da Constituição vigente ao tempo de sua elaboração. Lei anterior não pode ser inconstitucional em relação à Constituição superveniente; nem o legislador poderia infringir Constituição

futura. A Constituição sobrevinda não torna inconstitucionais as leis anteriores com ela conflitantes: revoga-as. Pelo fato de ser superior, a Constituição não deixa de produzir efeitos revogatórios. Seria ilógico que a lei fundamental, por ser suprema, não revogasse, ao ser promulgada, leis ordinárias. A lei maior valeria menos que a lei ordinária.”

Resta, portanto, irrefutavelmente patente que a EC nº 20 não convalidou os vícios da Lei nº 9.718/98.

3 As Instituições Financeiras e a Contribuição ao PIS.

Cumpre, nesta etapa, analisar as especificidades legislativas aplicáveis em particular ao segmento econômico ao qual pertence a recorrente, qual seja, o das instituições financeiras. O exame tem dois objetivos: o primeiro deles está em averiguar se as conclusões obtidas acima sobre a invalidade da Lei nº 9.718/98 são aplicáveis sem ressalvas a esta classe de sujeitos passivos; o segundo está em determinar o regime jurídico a que estes contribuintes se sujeitariam, para efeito de apuração do PIS, na hipótese de afastamento, por inconstitucionalidade, da Lei nº 9.718/98.

Já na própria LC nº 7/70, as instituições financeiras, em conjunto com as empresas não-mercantis, submetiam-se a um regime diferenciado de apuração da obrigação devida ao PIS, no qual a base de cálculo constituía-se do valor do imposto de renda por elas devido e não do faturamento mensal, como dissemos valer para os demais obrigados (artigo 3º, §2º).

Se abstrairmos das modificações normativas implementadas pelos Decretos-lei nº 2.445/88 e 2.449/88, expulsos do sistema por força da Resolução nº 49/95 do Senado Federal, a hipótese de incidência do tributo para o segmento das instituições financeiras somente terá alteração com o advento da EC de Revisão nº 1/94. Para custear o Fundo Social de Emergência criado na mesma ocasião, o diploma acresceu ao ADCT o artigo 72, do seguinte teor:

“Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

(...)

III – a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o §1º do Art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, passa a ser de trinta por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; (redação da EC nº 10/96)

(...)

V – a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970,

devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 a 1995, bem assim nos períodos de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997 e de 1º de julho de 1997 a 31 de dezembro de 1999, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento, sujeita a alteração por lei ordinária posterior, sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza.” (redação da EC nº 17/97)

Ainda em 1994, o Executivo editou a MP nº 517/94 que, mensalmente revigorada até a MP nº 1.674/98, acabou convertida na Lei nº 9.701/98, cujo propósito estava em disciplinar especificamente a exação cobrada das instituições financeiras. No que ora interessa, seus artigos 1º e 2º textualmente estabelecem:

“Art. 1º Para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, de que trata o inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, as pessoas jurídicas referidas no §1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, poderão efetuar as seguintes exclusões ou deduções da receita bruta operacional auferida no mês:

(...)”

“Art. 2º. A contribuição de que trata esta Lei será calculada mediante a aplicação da alíquota de zero vírgula setenta e cinco por cento sobre a base de cálculo apurada nos termos deste ato.”

Finalmente, a própria Lei nº 9.718/98 que, ademais de estender a incidência do tributo para toda e qualquer receita da pessoa jurídica, como vimos, ampliou no artigo 3º, §6º, o rol de valores (já previstos na Lei nº 9.701/98) passíveis de exclusão ou dedução na base de cálculo apurável pelas instituições financeiras.

Verdade que, antes disso, a Lei nº 9.715/98 também fizera modificações na estrutura do tributo. Não menos certo, porém, é que o regime jurídico das instituições financeiras em específico ficou a salvo das alterações, por disposição expressa contida no artigo 12, motivo pelo qual o advento do diploma é indiferente aos propósitos aqui perseguidos.

Sendo assim, as bases imponíveis a que vêm sucessivamente se subordinando as instituições financeiras desde a instituição da exação são, em síntese, as seguintes:

(a) LC nº 7/70, aplicável até fevereiro de 1994, inclusive: imposto de renda devido;

(b) ECR nº 1/94 (e sucessoras), aplicável até dezembro de 1999, inclusive: receita bruta operacional, contempladas as exclusões previstas na Lei nº 9.701/98;

(c) Lei nº 9.718/98, aplicável a partir de janeiro de 2000 (para instituições financeiras): totalidade das receitas auferidas, admitidas as exclusões previstas.

Tendo este cenário normativo como referência de análise, pergunta-se: no que respeita em particular às instituições financeiras, a base de cálculo da contribuição, tal como estabelecida pela Lei nº 9.718/98, está a salvo da inconstitucionalidade? Em outras palavras, o artigo 72, inciso V, do ADCT, encartado na CF pela ECR nº 1/94 e já em vigor quando da promulgação da Lei nº 9.718/98 válida, para as pessoas jurídicas nele referidas, a base de cálculo estipulada pela Lei nº 9.718/98?

Parece-me que a resposta às duas perguntas só pode ser negativa. Como vimos anteriormente, o STF proclamou a inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98 sob a justificativa de que, quando da sua edição, não havia (ainda) preceito constitucional que autorizasse a imposição de contribuições sociais sobre as receitas em geral da pessoa jurídica. Ora, esta conclusão se mantém para o sujeito passivo de que cogitamos neste recurso, ainda que, ao tempo da promulgação da Lei nº 9.718/98, já vigorasse a referida ECR nº 1/94.

Quero dizer com isso que a estipulação contida no artigo 72, V, do ADCT, por força da qual a obrigação atingiria a “receita bruta operacional” das instituições financeiras, era, a exemplo do previsto no artigo 195, I da CF, incapaz de dar fundamento de validade para o que a Lei nº 9.718/98 veio a definir, no que se refere à base de cálculo do tributo. Ou melhor, o conceito de “receita bruta operacional” (art. 72, ADCT) é menos abrangente que o conceito de “totalidade das receitas auferidas” (art. 3º, Lei nº 9.718/98). Portanto, se de um lado, a Lei nº 9.718/98 não poderia ter extraído validade do artigo 195, inciso I, porquanto anterior ao advento da EC nº 20/98, de outro também não poderia tê-la extraído do art. 72, do ADCT. E isso porque, a julgar pela Lei nº 9.718/98, as receitas que ficariam compreendidas na base de cálculo do tributo incluem categorias adicionais àquelas referidas no mencionado preceito constitucional transitório.

Em suma, a vigência do artigo 72 do ADCT por obra da ECR nº 1/94 em nada modifica a conclusão a que o STF chegou nos RREE nº 346.084 e 390.840, no que respeita à constitucionalidade do artigo 3º, §1º da Lei nº 9.718/98. Para esta classe de sujeitos passivos, tanto quanto para quaisquer outros, o estabelecido neste último diploma sobre a amplitude da base de cálculo da contribuição excede claramente os limites da competência.

Imediatamente a esta constatação, um novo questionamento exige resposta: se a afirmação de inconstitucionalidade pelo STF aproveita sem ressalvas à hipótese destes autos, é preciso determinar o regime jurídico aplicável às instituições financeiras na ausência da Lei nº 9.718/98. Afinal, qual diploma normativo rege a obrigação das instituições financeiras relativamente ao PIS, uma vez declarada a invalidade da Lei nº 9.718/98?

Vimos que a ECR nº 1/94 instituiu, em relação às instituições financeiras, um regime diferenciado de incidência da contribuição, no âmbito do qual se adotava por base de cálculo a receita bruta operacional da empresa. Vimos também que a introdução deste novo regime se deu na oportunidade em que implantado o Fundo Social de Emergência e a propósito de arrecadar recursos que iriam financiá-lo.

Coerentemente com o intuito de responder a despesas impostergáveis, a própria ECR nº 1/94 deu existência efêmera e por prazo determinado ao Fundo Social de Emergência, tanto que o encartou em dispositivo do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Coerentemente também, limitou no tempo a arrecadação para custeio do Fundo Social de Emergência à duração do próprio fundo.

Inicialmente programado para durar por apenas dois anos, 1994 e 1995, o regime jurídico do PIS criado pela ECR nº 1/94 acabou prorrogado por duas vezes, sempre acompanhando renovações na extensão temporal do fundo. Na última delas, veiculada pela EC nº 17/97, a hipótese de incidência em questão teve seu termo final de vigência fixado em definitivo em 31 de dezembro de 1999, a significar que, depois disso, se restabeleceriam as regras de imposição do PIS tal qual vigentes anteriormente a 1994.

Sabe-se que, no mais das vezes, a CF não institui, ela própria, tributos. O que faz é tão-só outorgar e delimitar as competências, isto é, as permissões das pessoas políticas federativas, a fim de que estas últimas legislem para a criação de figuras impositivas. Não é o que ocorre no artigo 72, do ADCT, todavia. A regra ali introduzida pela ECR nº 1/94 vai muito além de meramente permitir que se implementem modificações na base de cálculo do PIS das instituições financeiras, eis que ela mesma promove, desde logo, referidas modificações. A base de cálculo da contribuição devida pela recorrente passava a ser, entre 1994 e 1999, o valor da receita bruta operacional (e não mais o imposto de renda devido), prescindindo-se de lei ordinária a repeti-lo.

Este o contexto em que editada a MP nº 517/94 e promulgada a Lei nº 9.701/98. Não foi por seu intermédio, insista-se, que se prescreveu a nova base de cálculo do tributo. De relevante, coube-lhes nada além de permitir que o sujeito passivo realizasse determinadas exclusões na apuração da base de cálculo já previamente prescrita pela própria ECR nº 1/94. Diria, inclusive, que a redação do *caput* do artigo 1º do diploma confirma a exegese, no que atribui ao artigo 72 do ADCT a especificação da hipótese de incidência: *“Para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, de que trata o inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, as pessoas jurídicas referidas no §1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, poderão efetuar as seguintes exclusões ou deduções da receita bruta operacional auferida no mês (...)”*.

Justamente porque a base de cálculo vinha prevista no ADCT e não na Lei nº 9.701/98 que, penso eu, não fosse inconstitucional o artigo 3º da Lei nº 9.718/98, seus efeitos só atingiriam as instituições financeiras a partir de janeiro de 2000, quando desfeito o Fundo Social de Emergência e extintos seus meios de custeio. Só daí em diante é que a base de cálculo das instituições financeiras passaria da receita bruta operacional para a receita total. Por outro lado, estivesse definida na própria Lei nº 9.701/98 a hipótese de incidência, o advento, dias depois, da Lei nº 9.718/98, implicaria a sua revogação e, por conseguinte, a imposição às instituições financeiras da base de cálculo mais abrangente desta última desde fevereiro de 1999, quando posta em vigor.

Dizer, enfim, que as disposições da Lei nº 9.701/98 no que concerne à base de cálculo do PIS poderiam exceder, no tempo, a dezembro de 1999, isto é, que poderiam continuar compelindo a recorrente a recolher a exação sobre suas receitas brutas operacionais depois de então, significaria advogar a possibilidade de a lei dispor em contrariedade com a emenda constitucional. Sim, porque por disposição expressa do artigo 72 do ADCT, somente até dezembro de 1999 é que a base de cálculo do PIS seria determinada pelas receitas brutas operacionais do mês.

Não custa lembrar que a duração do Fundo Social de Emergência inicialmente se encerraria em 1995, a teor da ECR nº 1/94 e que a extensão do prazo até 1999 deu-se por veiculação sucessiva de duas outras emendas constitucionais, a EC nº 10/96 e a EC nº 17/97. Penso eu que, nova prorrogação estaria a requerer o manuseio da mesma ferramenta, isto é, de nova emenda constitucional.

Parece-me, portanto, que melhor é compreender a Lei nº 9.701/98 como veículo normativo de vigência temporária, cuja duração seria coincidente com a do próprio artigo 72 do ADCT, até porque dizer o contrário significaria presumir a sua inconstitucionalidade.

Em conclusão, tenho que o reconhecimento nestes autos da inaplicabilidade do disposto no artigo 3º, da Lei nº 9.718/98, importa restabelecimento do regime jurídico instituído, para as instituições financeiras, pelo artigo 3º, § 2º, da LC nº 7/70.

4 A Restituição Pretendida pela Recorrente.

Fixadas as premissas teóricas dos capítulos anteriores, tenho, em suma, que a recorrente faz *jus* à restituição do recolhido no dia 15 de junho de 2000 (fls. 44), no que exceda ao comprovadamente devido segundo as determinações da LC nº 7/70, ou seja, a cinco por cento sobre o imposto de renda apurado.

Se é desta forma, verifico ao menos duas incorreções na memória de cálculo de fls. 6 elaborada pela própria recorrente:

(a) o valor pretendido em restituição resulta de uma subtração onde o minuendo é o “PIS – devido” segundo a Lei nº 9.718/98 e não, como deveria, o “valor recolhido via DARF”, o que acaba por implicar repetição de quantia superior ao próprio pagamento; e

(b) o montante do imposto de renda devido no mês de maio de 2000, totaliza, segundo DIPJ de fls. 53, R\$299.135,52, o que, aplicada a alíquota prevista na LC nº 7/70, resultaria em R\$14.956,77 devidos.

Isso posto, a quantia a que a recorrente tem direito monta em R\$249.133,70, em valores históricos, em não em R\$293.511,93 como pretendido.

Em conclusão, o pagamento efetuado pela recorrente em 15 de junho de 2000 sob as prescrições do artigo 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, não foi alcançado pela decadência. Por esta razão, meu voto é no sentido do provimento parcial do recurso voluntário para o fim de se restituir à recorrente a importância paga a maior nesta data, no total de R\$249.133,70, acrescida dos encargos moratórios desde o recolhimento.

Marcos Tranchesí Ortiz - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Robson José Bayerl, Redator Designado

Em que pese o brilhantismo do voto proferido pelo eminente relator, dele dissinto quanto à conclusão de seu arrazoado, consoante a qual, uma vez reconhecida a inconstitucionalidade do § 1º, art. 3º da Lei nº 9.718/98 pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle difuso com reconhecimento de repercussão geral, restaria prejudicado em seu conjunto todo o arcabouço conceitual da base de cálculo do PIS/Pasep fornecida pela norma em apreço.

Para o ilustre relator, tomando a Lei nº 9.701/98 como norma de caráter temporário, cuja vigência se expirou em 31/12/1999, e ainda, não se aplicando o disposto na Lei nº 9.715/98 às instituições arroladas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, por expressa vedação, como no caso corrente, implicaria o restabelecimento do regime jurídico previsto na vetusta LC nº 07/70, como alinhavado em seu voto.

Assim não vislumbro o caso.

Destarte, é irretorquível o reconhecimento da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 pelo excelso pretório, contudo, tal manifestação se limitou àquele dispositivo que, justamente, veiculava o pretenso conceito de “receita bruta”, ordinariamente conhecido como “alargamento” da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins. Não se pode olvidar, entretanto, que os arts. 2º e 3º, *caput*, da referida Lei nº 9.718/98 permaneceram incólumes, de tal sorte que há, sim, definição da base de cálculo da exação, *in casu*, o faturamento correspondente à receita bruta da pessoa jurídica, senão veja-se:

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. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Portanto, o conceito a ser buscado no ordenamento jurídico-tributário é o de “receita bruta” da pessoa jurídica, porquanto aquele predicado pelo indigitado art. 3º, § 1º não é mais válido, não me parecendo razoável buscar-se, como pretende o voto vencido, com a devida vênia, uma **base de cálculo** extraordinária para a contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

Reitero, a base de cálculo já existe e, como já dito, equivale ao faturamento, assim entendido como a receita bruta apurada pelo contribuinte.

Dentro do microssistema das contribuições sociais sobre faturamento (PIS e Cofins), convergem, ainda que por via oblíqua⁶, as definições constantes do art. 72, V do ADCT (regulada pela Lei nº 9701/98) e Lei nº 9.715/98, que reeviam à legislação do IRPJ para

⁶ Digo por via oblíqua ao passo que o art. 72, V do ADCT informa que a base de cálculo será a receita bruta operacional, como definida pela legislação do imposto de renda, ao passo que a Lei nº 9.715/98 (arts. 2º c/c 3º) indica como base de cálculo o faturamento mensal, assim entendida a receita bruta, tal como prevê a legislação do imposto de renda. Ou seja, ainda que por caminhos diversos, a conclusão é a mesma.

aclarar o sentido da expressão “receita bruta”, cujo art. 279 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), assim dispõe:

“Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.”

De outro ângulo, a Lei nº 9.718/98, além de reconfigurar a Cofins, teve por desiderato unificar o regime de apuração de ambas as contribuições, o que se revela pela leitura de seu art. 1º e de seu contexto geral. Nesta trilha, sendo ela inegavelmente sucessora da LC 70/91, no que concerne à Cofins, não é descabida o empréstimo de seu conceito de faturamento, bastante assemelhado à literalidade daquele adrede reproduzido, sendo na essência idêntico, *ex vi* do art. 2º, *caput*:

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

Tenho que esta definição é a mais consentânea com a sistematização pretendida pelos sucessivos diplomas que trataram do tema em data mais recente, até o advento da não cumulatividade, nomeadamente, Lei Complementar nº 70/91, Medida Provisória nº 1.212/95 (convertida na Lei nº 9.715/98) e art. 72, V do ADCTF.

Cuida-se, na espécie, de integração da legislação tributária, em face do lacunoso conceito de receita bruta na regra matriz de incidência do PIS/Pasep, aplicando-se à hipótese as previsões do art. 108 do Código Tributário Nacional.

Acentuo que a integração, ora feita, a partir da legislação do Imposto de Renda e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS alcança tão-somente a acepção do termo “receita bruta”, para estabelecimento do que venha a ser “faturamento”, e não a própria definição da base de cálculo da exação, o que seria vedado pelo § 1º do mesmo dispositivo.

Pertinente, a este respeito, o escólio de Luciano Amaro⁷, quando examina o instituto da *integração* da legislação tributária:

“Prevê o art. 108, após a analogia, o emprego dos princípios gerais de direito tributário (item II), antes de mencionar os de direito público (item III). Costuma-se falar, também, ao invocarem-se os princípios para suprir lacunas da lei, em analogia juris, a par da analogia legis. Nesta, busca-se uma norma para suprir a lacuna; naquela, a solução para a lacuna acha-se através do processo lógico de conformação do regramento do caso concreto com o conjunto do direito vigente, o que supõe que se invoquem os princípios integrantes desse sistema, e não uma norma; a utilização de certa norma posta no sistema traduziria analogia legis. O caminho é parecido com o

⁷ DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, 5ª edição revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2000. pág. 203.

da interpretação sistemática; nesta, tem-se uma norma, cuja interpretação se busca em harmonia com o sistema jurídico em que ela se insere; na analogia juris, procura-se construir norma para o caso concreto que se harmonize com o sistema jurídico em que a disciplina desse caso deve ser inserida.”

Em síntese, consigno meu entendimento que, eleito o faturamento como base de cálculo da contribuição para o PIS e sendo este equivalente à receita bruta, nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98, não atingidos pela decisão do STF, à luz de uma interpretação sistemática e da integração da legislação pertinente ao tema, deve-se entender como a receita das vendas de bens e serviços de qualquer natureza, ainda que fornecidos de forma conjunta, como aduz a sobredita legislação.

Nestes termos, voto por negar provimento ao recurso.

Robson José Bayerl