

PIS/COFINS: A POLÊMICA “RECEITA VS. FATURAMENTO” E A SISTEMÁTICA DE INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA DAS REFERIDAS CONTRIBUIÇÕES

Daniel Zanetti Marques Carneiro

1. Introdução

Temos tido a oportunidade de apontar em alguns trabalhos de nossa autoria a enorme quantidade de discussões que as contribuições tributárias ensejam nos mais variados aspectos, notadamente as contribuições para o PIS e a Cofins. Dentre várias discussões dignas de nota, é de se ressaltar aquela atinente à polêmica que, até bem pouco tempo atrás, perdurou no tocante à equiparação entre *receita* e *faturamento* levada a cabo pela Lei nº 9.718/98 (art. 3º, § 1º), equiparação esta que, após alguns anos, acabou por não receber a chancela do STF.

Como é até mesmo intuitivo, o reconhecimento - ainda que incidental - da mencionada inconstitucionalidade acabou por ressuscitar a polêmica que, até então, para alguns parecia estar finda, de forma que, atualmente, inúmeras têm sido as ações ordinárias e de mandado de segurança nas quais as empresas procuram obter do Judiciário Federal a declaração do direito de não se sujeitarem à tributação, pelas contribuições PIS e Cofins, sobre a receita/faturamento, tal qual previsto no art. 3º da referida lei. Ocorre que, na ânsia de furtar-se à tributação pelas mencionadas contribuições, alguns atropelos têm ocorrido por intermédio de decisões judiciais liminares prolatadas em absoluto descompasso à situação fática e jurídica subjacente às pretensões deduzidas em juízo, notadamente com relação às empresas sujeitas à tributação do PIS e da Cofins pela sistemática de incidência não-cumulativa.

Esta singela abordagem tem por escopo analisar, ainda que perfunctoriamente, os contornos das decisões emanadas do STF nos recursos extraordinários que lhe têm sido submetidos ao crivo nos últimos meses, e a questão atinente à repercussão das mesmas no

tocante aos contribuintes sujeitos ao pagamento do PIS e da Cofins pela sistemática não-cumulativa de que tratam as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, respectivamente. Passemos à análise do tema.

2. A polêmica “receita” versus “faturamento”

É de todos conhecida a enorme polêmica gerada pela edição da Lei nº 9.718/98, precisamente seu art. 3º, § 1º, quando o mesmo passou a prever como base de cálculo das contribuições PIS e Cofins o faturamento equivalente à totalidade da receita bruta da pessoa jurídica, independentemente da atividade por ela desenvolvida bem como da classificação contábil porventura adotada, nos seguintes termos:

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. [...]

Dai em diante travou-se junto ao Judiciário uma batalha na qual, ao que parecia, sairia vitoriosa a Fazenda Nacional, consoante reiterados pronunciamentos dos Tribunais Regionais Federais de todo o País, que proclamavam a constitucionalidade da equiparação ali veiculada.¹ A controvérsia se dava, fundamentalmente,

1. Confirmam-se: TRF-1ª Região, 2ª Turma, Supl. - AMS 9601109463/MG, rei. Juíza Federal Gilda Sigmaringa Seixas, *DJU* 02.6.2005, p. 61; TRF-2ª Região, 4ª Turma Especial, AMS 2001.02.01.046404-9, rei. Desembargador Federal Alberto Nogueira, *DJU* 06.12.2005, p. 177; TRF-2ª Região, 3ª Turma Especial, AGInt-AG 2005.02.01.005839-9, rei. Juiz Federal Convitado José Neiva, *DJU* 08.11.2005, p. 95; TRF-2ª Região, 4ª Turma Especial, AC 2002.51.02.000217-3, rei. Desembargador Federal Alberto Nogueira, *DJU* 27.10.2005, p. 231; TRF-3ª Região, 3ª Turma, AMS 2000.61.08.009504-6 (271361), rei.

pelo fato de que, à época da edição da Lei nº 9.718 (27.11.1998, *DOU* 28.11.1998), o art. 195, I, da CF - fundamento de validade das contribuições PIS e Cofins -, não contemplava a possibilidade de incidência dos referidos tributos sobre a totalidade da receita bruta tal qual indicada no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, mas apenas sobre o faturamento, conceito este mais restrito que aquele primeiro. Somente com a publicação da EC nº 20/98 (*DOU* 16.12.1998) é que a Constituição passou a albergar a previsão de incidência das contribuições PIS e Cofins sobre a receita ou faturamento.

Entretanto, após inúmeras discussões a respeito, em sessão plenária de 09.11.2005, em julgado da relatoria do emérito Ministro Marco Aurélio, o STF, por maioria de votos, deu parcial provimento ao RE nº 357.950/RS, esposando o entendimento de que a alteração promovida pelo art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 fora inconstitucional, porquanto não se conteve nos limites constitucionais do art. 195, I, vigente à época de sua publicação, o qual, como visto, apenas permitia a incidência da contribuição sobre o faturamento, mas não sobre a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas independentemente da atividade porventura desenvolvida e da classificação contábil adotada. Na oportunidade, entendeu o Pretório Excelso inexistir, no ordenamento jurídico pátrio, a chamada constitucionalidade superveniente, de forma que a constitucionalidade da Lei nº 9.718/98 deveria ser analisada à luz da dicção do art. 195, I, da CF, vigente à época de sua edição. Para bem retratar este entendimento, do voto condutor do Ministro Marco Aurélio extrai-se o seguinte excerto:

Admita-se a inconstitucionalidade progressiva. No entanto, a constitucionalidade posterior contraria a ordem natural das coisas. A hierarquia das fontes legais, a rigidez da Carta, a revelá-la documento supremo, conduz à necessidade de as leis hierarquicamente inferiores observarem-na, sob pena de transmutá-la, com nefasta inversão de valores. Ou bem a lei surge no cenário jurídico em harmonia com a Constituição Federal,

Desembargador Federal Carlos Muta, *DJU* 30.11.2005, p. 207; TRF-3ª Região, 3ª Turma, AC 2000.61.18.001700-8 (973773), rei. Desembargador Federal Carlos Muta, *DJU* 30.11.2005, p. 208.

ou com ela conflita, e aí afigura-se irrita, não sendo possível o aproveitamento, considerado texto constitucional posterior e que, portanto, à época não existia. Está consagrado que o vício da constitucionalidade há de ser assinalado em face dos parâmetros maiores, dos parâmetros da Lei Fundamental existentes no momento em que aperfeiçoado o ato normativo. A constitucionalidade de certo diploma legal deve se fazer presente de acordo com a ordem jurídica em vigor, da jurisprudência, não cabendo reverter a ordem natural das coisas. Daí a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98.

De lá para cá, referido entendimento tem sido mantido em inúmeros outros recursos extraordinários submetidos ao crivo do Pretório Excelso (RE 346.084/PR, 358.273/RS, 390.840/MG, 473.565/SP, 476.071/SP), e, ao que parece, o mesmo cristalizar-se-á em verbete de súmula vinculante, conforme se tem noticiado nos meios jurídicos.²

Na jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais, o entendimento esposado pelo STF já se tem feito sentir, e isso porque, nalguns regimentos internos, existe previsão de revisão da jurisprudência já assentada quando sobrevier pronunciamento inequívoco do STF sobre dado assunto.³ Para evidenciar os contornos dessa nova situação, confira-se à guisa de exemplo o teor da seguinte ementa:

CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - COFINS - BASE IMPONÍVEL ESTABELECIDNA NA LEI Nº 9.718/98 - INCONSTITUCIONALIDADE DA ALTERAÇÃO RECONHECIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - CONSTITUCIONALIDADE DA ELEVÇÃO DA ALÍQUOTA DA COFINS, IMPLEMENTADA PELA MESMA LEI - 1.0 Supremo Tribunal Federal, na sessão realizada em 09.11.2005, declarou a inconstitucionalidade da alteração das bases imponíveis da Cofins e da contribuição ao PIS, exigidas nos termos da Lei

2. Prevê-se que a dicção da primeira súmula vinculante será a seguinte: “É inconstitucional o inciso I do artigo 3º da Lei 9.718/98, que ampliou o conceito de receita bruta, a qual deve ser entendida como a proveniente das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais”.
3. Art. 354, parágrafo único, do RI, TRF-P Região; art. 123 do RI, TRF-2ª Região; art. 176 do RI, TRF-3ª Região.

nº 9.718/98 (RE 346.084/PR, Relator originário o Exmo. Sr. Ministro Iomar Galvão). 2. Ainda que pendentes a lavratura e a publicação do respectivo acórdão, trata-se de orientação inequívoca do Plenário da Suprema Corte, que autoriza, nos termos do art. 176 do Regimento Interno deste Tribunal, a modificação da jurisprudência até então firmada. 3. Constitucionalidade da elevação da alíquota da Cofins implementada pela mesma Lei. 4. Apelações e remessa oficial a que se nega provimento. (TRF-3ª Região, 3ª Turma, AMS 2001.61.00.031772-4 (242.916), rei. Desembargador Federal Carlos Muta, DJU 15.2.2006, p. 189)

O fato é que, baseados no entendimento do STF sobre o assunto, inúmeros contribuintes têm ingressado em juízo através de mandados de segurança e pleiteado o reconhecimento de direito supostamente líquido e certo de não se sujeitarem à tributação, pelo PIS e pela Cofins, sobre a totalidade de sua receita bruta, pretensão esta que, sem maiores rigores, tem recebido o beneplácito dos juízos de primeiro grau, consoante se verifica no dia-a-dia. Entretanto, urge identificar e diferenciar uma determinada situação específica, qual seja a das sociedades empresárias sujeitas à sistemática não-cumulativa de incidência das referidas contribuições, as quais, segundo cremos, não fazem jus à extensão do entendimento firmado pelo STF no RE 357.950-9, consoante restará demonstrado.

3. Os reflexos do entendimento do STF quanto à sistemática não-cumulativa de incidência do PIS e da Cofins

Como visto, o STF reconhecera a inconstitucionalidade da equiparação entre receita bruta e faturamento levada a cabo pela art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, por conta da ausência de permissivo constitucional para tanto à época. Somente com a edição da EC nº 20/98 é que eventual incidência das contribuições sobre a totalidade da receita ou o faturamento tomara-se possível, o que, no entanto, segundo o entendimento esposado pelo STF, não seria bastante para convalidar o vício no qual supostamente incorrida a Lei nº 9.718/98, posto inexistir a chamada constitucionalidade superveniente, conforme já explicitado.

Pelo momento, precisamente no que faz objeto de nossas atenções, é de se registrar que, a despeito da recente declaração incidental da inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, por tudo e em tudo, não há que se cogitar qualquer reflexo deste posicionamento no tocante à situação das empresas sujeitas ao PIS e Cofins segundo a sistemática não-cumulativa, e isso porque, em tais casos, a incidência decorre não da Lei nº 9.718/98, mas das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, ambas promulgadas após a EC nº 20/98 (DOU 16.12.1998), a qual tratou de conferir o necessário permissivo para a equiparação entre os institutos da *receita e faturamento*:

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: [...]

b) a receita ou o faturamento;

Portanto, a partir de 16.12.1998 (EC 20/98), toda e qualquer equiparação entre receita e faturamento levada a cabo por via legislativa passou a contar com respaldo constitucional, daí porque não há que se divisar qualquer mácula nas disposições das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03⁴ ao disporem, respectivamente, que:

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

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

4. Sobre a constitucionalidade da sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins, ver nosso A não-cumulatividade do PIS e da Cofins. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, v. 116, p. 32-43.

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

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

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

§ 2º. A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no *caput*.

Não se discute aqui sobre a repercussão do entendimento do STF sobre a situação dos contribuintes sujeitos à sistemática tradicional (cumulativa) de incidência das contribuições PIS e Cofins, e isso porque, para eles, enquanto não sobrevier legislação prevendo expressamente a incidência das referidas contribuições sobre a totalidade da receita ou faturamento, os mesmos sujeitar-se-ão à incidência tão-somente sobre o faturamento, em consonância à legislação anterior à Lei nº 9.718. E mais, farão jus à repetição do quanto já pago a mais por conta do alargamento da base de cálculo daquelas contribuições, direito este que poderá ser fruído alternativamente mediante compensação, desde que após o competente trânsito em julgado da decisão judicial que assim reconhecer (por conta do art. 170-A do CTN).

Entretanto, a situação ora sob enfoque é outra: justamente a daquelas empresas sujeitas ao PIS e à Cofins segundo as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, portanto, tributadas conforme a sistemática não-cumulativa de incidência dessas contribuições, em relação as quais o entendimento esposado pelo STF não se faz repercutir - ao menos parcialmente -, e isso basicamente pelo fato de que a incidência não-cumulativa sobre a receita bruta ou o faturamento fora legitimamente instituída após a superveniência de permissivo constitucional para tanto necessário, na medida em que as Medidas Provisórias nº 66/02 e nº 135/03, posteriormente convertidas nas Leis nº 10.637 e nº 10.833,

foram editadas após 16.12.1998 (data da publicação da EC n° 20), pelo que em absoluta conformidade à Constituição Federal.

Conforme se extrai do julgamento em questão, a rigor, o entendimento esposado pelo STF fundou-se em argumentos ligados mais a aspectos de ordem formal⁵, e somente em relação à Lei n° 9.718/98, pelo que não há admitir-se extensão do mesmo às Leis n° 10.637/02 e n° 10.833/03, já que, neste particular, ambas guardam compatibilidade com a Constituição Federal em sua redação posterior a 16.12.98 e ainda atualmente vigente, de tudo resultando a inaplicabilidade do entendimento veiculado nos RE n° 346.084/PR, n° 357.950/RS, n° 358.273/RS e n° 390.840/MG aos contribuintes sujeitos à sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins.

Apenas para esclarecimento, ressalto que o entendimento veiculado pelo STF pode até repercutir em relação aos contribuintes sujeitos ao PIS e Cofins não-cumulativos, desde que apenas relativamente ao período anterior à edição das MP n° 66/02 e n° 135/03, no qual referidas pessoas jurídicas encontravam-se necessariamente sob o pálio da Lei n° 9.718/98, mas, para aquelas optantes da apuração do IRPJ pelo lucro real e, de conseguinte, sujeitas à não-cumulatividade, após a edição das referidas MPs não há mais cogitar-se incidência do entendimento do STF. Já para aquelas empresas não colhidas pela sistemática não-cumulativa, então o entendimento esposado pelo Pretório Excelso afigura-se passível de repercussão, viabilizando, pois, a não-sujeição das mesmas à tributação pelo PIS e pela Cofins sobre a totalidade da receita bruta independentemente da atividade exercida ou da classificação contábil porventura adotada.

Esta diferenciação se faz digna de nota na medida em que, atualmente, inúmeras empresas sujeitas à sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins (*rectius*, sujeitas às Leis n° 10.637/02 e

5. Não me refiro à inconstitucionalidade formal por vício relacionado ao processo legislativo, mas à questão de que no indigitado julgamento não reconheceu o STF a eventual natureza diametralmente oposta entre totalidade da receita bruta e faturamento, mas, tão-somente, a ausência de permissivo constitucional para a equiparação veiculada pela Lei n° 9.718/98, de forma que, suprida a falta, possível seria uma outra lei prever a efetiva equiparação entre ambos os institutos, tal qual realizado pelas MP n° 66/02 e n° 135/03.

nº 10.833/03) têm ingressado no Judiciário e pleiteado provimento jurisdicional que as isente do pagamento das aludidas contribuições sobre a totalidade da receita bruta, com afastamento, assim, das legítimas prescrições normativas das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, situação esta de todo indevida e carente de respaldo jurídico.

4. Um outro argumento técnico: o caráter incidental da declaração de inconstitucionalidade

Não bastasse, calha menção ainda a um outro argumento pela não-aplicação indiscriminada do entendimento veiculado pelo STF, qual seja o fato de que o mesmo fora externado em caráter incidental, em sede de recurso extraordinário, pelo que desprovido da necessária eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, conforme inteligência a *contrario sensu* dos arts. 102, § 2º, e 52, X, da CF.

É bem de ver que, se o entendimento esposado pelo STF cristalizar-se em súmula vinculante, então os respectivos efeitos ver-se-ão estendidos a todos os demais casos submetidos a exame do Judiciário Federal, porquanto haverá, *in casu*, efeito vinculante relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário, consoante art. 103-A da CF.⁶ Todavia, enquanto tal situação não se verificar, ou seja, enquanto o entendimento do STF não se corporificar em súmula vinculante, não há cogitar-se automática e açodada aplicação (recrius, extensão) do mesmo a todos os casos porventura submetidos ao crivo jurisdicional, até mesmo por imperativos de cautela, já que nem todos os contribuintes sujeitos ao PIS e à Cofins enquadram-se na situação tratada no *leading case* RE 357.950.

6. Segundo o qual "o Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei".

5. Conclusão

Destarte, ao cabo destas singelas considerações, supomos ter demonstrado que, a despeito do reconhecimento, pelo STF, da inconstitucionalidade da equiparação entre receita bruta e faturamento levada a cabo pelo art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, consoante julgamentos prolatados nos RE 346.084/PR, 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, referido entendimento não pode ser aplicado indistintamente a todos os contribuintes sujeitos às contribuições PIS e Cofins, notadamente aqueles abrangidos pela sistemática não-cumulativa prevista nas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, e isso porque a declaração de inconstitucionalidade feita pelo STF fundou-se no argumento de que, à época da edição da Lei nº 9.718/98, não havia permissivo constitucional autorizando o alargamento da base de cálculo ali realizado (art. 3º, § 1º), o que somente veio ocorrer dias após com a publicação da EC nº 20/98, a qual tratou de conferir a necessária permissão para eventual equiparação entre o faturamento e a totalidade das receitas brutas auferidas, tal qual pretendido pelo legislador ordinário. Entretanto, as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 (conversão das MP nº 66/02 e nº 135/03, respectivamente) surgiram após a publicação da EC nº 20/98, pelo que compatíveis com o texto constitucional alterado e ainda vigente, daí resultando a inaplicabilidade do entendimento esposado pelo Pretório Excelso quanto às pessoas jurídicas sujeitas à sistemática não-cumulativa de pagamento das mencionadas contribuições, exceto no período anterior às MP nº 66/02 e nº 135/03, em que referidas empresas encontravam-se sob o pálio da Lei nº 9.718/98, e, com relação ao qual, exsurge eventual direito a repetição ou compensação, alternativamente, e desde que assim reconhecido por decisão judicial, já que o reconhecimento da inconstitucionalidade promovido pelo STF o fora em caráter incidental e, desta forma, desprovido da eficácia *erga omnes* e do efeito vinculante de que trata o art. 102, § 2º, da CF, embora esteja sendo seguido à risca pelo Judiciário Federal.