



## Cezar Peluso pede vista em julgamento sobre Cofins

A Lei 9.718/98, que aumentou a base de incidência da Cofins, é constitucional, segundo o ministro do Supremo Tribunal Federal, Gilmar Mendes. Ele negou provimento ao Recurso Extraordinário no qual se questiona a constitucionalidade de dispositivo da lei. Entretanto, o julgamento foi suspenso na tarde desta quinta-feira (1º/4) porque o ministro Cezar Peluso pediu vista.

Até o momento, já votaram três ministros – Ilmar Galvão, Gilmar Mendes e Maurício Corrêa. Os dois últimos divergiram do relator e consideraram constitucional a lei.

Antes da Lei 9.718, a Cofins era cobrada das empresas conforme o conceito de faturamento previsto pela Lei Complementar 70/1991. Faturamento, no caso, era “a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza”.

O conceito foi alterado pela Lei 9.718, passando a ser “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” (artigo 3º; parágrafo primeiro). Isso aumentou a base de incidência da Cofins, que passou a englobar, além das receitas de vendas, todos os tipos de receitas, tais como de aplicações financeiras, aluguéis e royalties. (STF)

RE 346.084

### Leia o voto de Gilmar Mendes

12/12/2002 TRIBUNAL PLENO

### RECURSO EXTRAORDINÁRIO 346.084-6 PARANÁ

RELATOR : MIN. ILMAR GALVÃO

RECORRENTE : DIVESA DISTRIBUIDORA CURITIBANA DE VEICULOS S/A

ADVOGADOS : MARCELO MARQUES MUNHOZ E OUTROS

ADVOGADO(A/S) : RODRIGO LEPORACE FARRET E OUTROS

RECORRIDA : UNIÃO

ADVOGADO : PFN – RICARDO PY GOMES DA SILVEIRA

### **V O T O – V I S T A**

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES:



## Introdução

Discute-se, neste recurso extraordinário, a constitucionalidade da ampliação da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, determinada pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 (1)(resultado da conversão da Medida Provisória nº 1.724, de 29.10.1998). Aponta-se violação ao inciso I e ao § 4º do art. 195 e, por consequência, ao inciso I do art. 154, ambos da Constituição. Alega-se, ainda, violação ao princípio da anterioridade nonagesimal, inscrito no § 6º do art. 195 da Constituição (2).

Em síntese, buscam os recorrentes caracterizar que a base de cálculo da COFINS fixada na Lei nº 9.718, de 1998, não possuiria respaldo na definição de faturamento, contida na redação original do inciso I do art. 195 da Constituição (3). Em consequência, o tributo previsto na norma impugnada somente poderia ser interpretado como outra fonte de custeio da seguridade social, o que tornaria necessária, para a sua instituição, a edição de lei complementar.

Alegam, ademais, que a nova redação do referido inciso, estabelecida pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998, não poderia tornar constitucional o que já estava viciado perante o texto original da Constituição.

A ementa do acórdão impugnado, proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, possui o seguinte teor:

*“CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. COFINS. PIS. LEI Nº 9.718/98. DESNECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR. FATURAMENTO. ALÍQUOTA. COMPENSAÇÃO COM A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO.*

1. Desnecessária a veiculação por Lei Complementar das modificações perpetradas na base de cálculo e na alíquota da COFINS.
2. No que concerne ao aumento da base de cálculo da COFINS, a discussão restou solucionada pelo Plenário desta Corte no julgamento da Argüição de Inconstitucionalidade na AMS nº 1999.04.01.080274-1/SC, relatora para o acórdão a eminente Juíza Virgínia Scheibe.
3. No que tange ao princípio da anterioridade nonagesimal, não há nenhuma violação pois a edição da primeira Medida Provisória é datada de 27.10.1998, tendo sido convertida em lei em 27.11.1998, e a COFINS alterada, como consta expressamente do inciso I do artigo 17, foi exigida somente a partir de 1º de fevereiro de 1999.”

A decisão do TRF quanto ao incidente de inconstitucionalidade – que serviu de base ao acórdão impugnado – possui a seguinte ementa:

*“ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. PARÁGRAFO 1º DO ART. 3º DA LEI 9.718/98. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS. CONCEITO DE FATURAMENTO.*



O art. 195, I, da Constituição Federal, em sua redação original, já dispunha sobre a incidência do COFINS sobre o faturamento, deixando a cargo do legislador ordinário a providência de conceituar o que seja este, o que foi feito através da Lei Complementar nº 70/91, com conteúdo, no ponto, de lei ordinária. O conceito de faturamento adotado pelo STF foi sempre buscado na norma infraconstitucional e assimilado ao de receita bruta. Não há sustento, pois, para a afirmativa de que a Lei nº 9.718/98, precedida da MP nº 1.724/98, somente tenha alcançado lastro constitucional com a promulgação da Emenda Constitucional nº 20/98.

A Lei nº 9.718/98 veio a alargar o conceito de faturamento, sem criar nova fonte de custeio, mas redimensionando a base de cálculo da contribuição, que desde sempre incidira sobre o mesmo fato imponible – faturamento.

Não é caso de invocar-se o art. 110 do CTN porque não se trata de alterar a definição de institutos de direito privado para definir ou limitar competência tributária, mas para conceituar base de cálculo de contribuição social.

A inconstitucionalidade da norma em tela só poderia ser reconhecida se a mesma tivesse ampliado a base de cálculo de molde a fazê-la desdobrar de qualquer conceituação de faturamento. **In casu**, estabeleceu-a de forma diversa do direito privado, mas, ainda assim, dentro de uma de suas formas possíveis, em face da realidade econômica.

Votos vencidos no sentido de que a dilação da base de cálculo do COFINS provocada pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 viola o conceito de faturamento inscrito no inciso I do art. 195 da Constituição Federal.” (AMS nº 1999.04.01.080274-1/SC)

### **Síntese do voto do Ministro Ilmar Galvão**

O eminente relator, Min. Ilmar Galvão, concluiu que o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 seria incompatível com a redação original do art. 195 da Constituição.

Nas palavras do relator, estaria *“fora de dúvida que a novel definição de ‘faturamento’ dada pela lei sob enfoque não se afeiçoava à que restou assentada pela LC nº 70/91, à luz do inciso I do art. 195 da Constituição, em sua redação original.”*

E assim, concluiu o Ministro Ilmar Galvão que se estaria *“diante de diploma normativo cujo § 1º do art. 3º veio à luz sob o signo da inconstitucionalidade parcial, ao fazer compreender no conceito de receita bruta do contribuinte entradas outras diversas do produto da venda de mercadorias e serviços, instituindo, por consequência, nova fonte destinada a garantir a manutenção da seguridade social, o que somente por lei complementar poderia ser feito validamente, como previsto no § 4º do referido art. 195 da Carta.”*



Considerou, todavia, que aquele dispositivo não ofenderia o art. 195, com a redação fixada na Emenda Constitucional nº 20. Nas palavras do relator:

“(…)

*A mencionada lei, entretanto, resultante da conversão da MP n.º 1.724, de 29.10.98, foi editada para vigor a partir de 1.º de fevereiro de 1999, data antes da qual acabou por verificar-se a promulgação da EC 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”.*

Com efeito, a expressão, de qualquer modo que for entendida, seja como uma opção ao legislador ordinário, seja como nova definição de faturamento, desenganadamente, autorizou o alargamento do espaço de incidência da contribuição, elidindo, por esse meio, a inconstitucionalidade congênita de que padecia o diploma legal sob enfoque.

Ocorreu, portanto, fenômeno equivalente, **mutatis mutandis**, àquele em que uma lei que se revele incompatível com a Constituição vem a ser retificada quando ainda insuscetível de ter a sua validade impugnada, ou seja, no curso de sua **vacatio**.

O prazo da anterioridade mitigada de noventa dias, previsto no § 6º do citado art. 195, todavia, não fluiu enquanto obviamente não vigente o referido diploma legal, não havendo, com efeito, como interpretar a expressão — noventa dias da data da publicação — senão como querendo significar — noventa dias da data da vigência — sob pena de ter-ser de admitir a hipótese absurda de poder a eficácia antecipar-se à vigência.

Assim, somente a partir de 02.05.99 a lei em tese passou a sujeitar o contribuinte a recolher a COFINS calculada sobre as demais receitas até então não compreendidas no conceito de faturamento, tal qual assentado pelo STF, ao interpretar o art. 2.º da LC n.º 70/91, entendimento esse que está em plena consonância, aliás, com o que dispôs a EC 20/98 em seu art. 12, **verbis**:

‘Art. 12. Até que produzam efeitos as leis que irão dispor sobre as contribuições de que trata o art. 195 da Constituição Federal, são exigíveis as estabelecidas em lei, destinadas ao custeio da seguridade social e dos diversos regimes previdenciários.’”

Assim, o relator conheceu do recurso e deu-lhe parcial provimento, para que a contagem do prazo nonagesimal para a cobrança da COFINS sobre a totalidade das receitas das empresas fosse contado a partir de 1º de fevereiro de 1999 (4).

Passo ao exame da questão.

### **Histórico da COFINS**



Previa a Constituição, na redação original do inciso I do art. 195, que a contribuição para a seguridade social devida pelo empregador incidiria sobre a folha de salários, o faturamento e os lucros.

Na visão dos recorrentes, a expressão faturamento, contida no art. 195, I, não admitiria o sentido adotado pela Lei impugnada. Tampouco seria admissível a interpretação no sentido de que a EC 20 teria legitimado a norma impugnada, haja vista o vício inicial de inconstitucionalidade.

Sob a redação original da Constituição, antes da edição da Lei nº 9.718, a mediação legislativa necessária para a concretização do art. 195 restou efetivada pela Lei Complementar nº 70, de 1991. Esta Lei Complementar incorporou um específico sentido de faturamento. De fato, previa o art. 2º desta Lei:

*“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.”*

Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

- a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;
- b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.”

Cabe registrar que tal dispositivo foi declarado constitucional por esta Corte na ADC nº 1, da relatoria do Ministro Moreira Alves. Assentou-se, ainda, que em relação aos dispositivos concernentes à COFINS, a Lei Complementar nº 70 seria materialmente lei ordinária.

Assim, em 29 de outubro de 1998, é editada a Medida Provisória nº 1.724, que em 27 de novembro daquele mesmo ano é convertida na lei ordinária ora impugnada (Lei nº 9.718). Determinou-se, com tal inovação legislativa, a incidência da COFINS sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica. O teor dos novos dispositivos é o seguinte:

“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.



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

I – as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II – as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (vide Medida Provisória nº 2158-35, de 24.8.2001)

III – os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo;(Revogado pela MPV nº 2.158-35, de 24.8.2001)

IV – a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

§ 3º Nas operações realizadas em mercados futuros, considera-se receita bruta o resultado positivo dos ajustes diários ocorridos no mês.

§ 4º Nas operações de câmbio, realizadas por instituição autorizada pelo Banco Central do Brasil, considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço de venda e o preço de compra da moeda estrangeira.

§ 5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para os efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.

§ 6º (...)”

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 no 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:

*“Art. 12 – A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.*

*§ 1º – A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidente sobre vendas”.*

45. Sucede que, antes da Constituição, precisamente para a determinação da base de cálculo do **Finsocial**, o Dl. 2.397, 21.12.87, já restringira, para esse efeito, o conceito de **receita bruta** a parâmetros mais limitados que o de **receita líquida de vendas e serviços**, do Dl. 1.598/77, de modo, na verdade, a fazer artificialmente, desde então, distingui-lo da noção corrente de **faturamento**.

(...)”Em outro precedente, firmado no RE 150.764, também da Relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, após o voto do relator, que reiterava os fundamentos adotados no RE 150.755, assentou o Ministro Ilmar Galvão, *verbis*:

*“(…) o DL 2.397/87, que alterou o DL 1.940/82, em seu art. 22, já havia conceituado a receita bruta do art. 1º, § 1º, do mencionado diploma legal como a “receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços”, **conceito esse que coincide com o de faturamento, que, para efeito fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo***



---

(art. 1º da Lei nº 187/36). 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. (...)”

Resta evidente, portanto, em tais precedentes, o entendimento de que o legislador, ao disciplinar o art. 195, I, não está adstrito àquele conceito de faturamento adotado nas relações comerciais.

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 Constituição. Representaria, ainda, significativo prejuízo 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.

Rejeito, portanto, qualquer tentativa de incorporar ao Texto Constitucional, de modo definitivo ou exclusivo, aquela definição de faturamento adotada em 1991, ou de qualquer conceito doutrinário ou legislativo de faturamento.

Cumpra, tão-somente, verificar se o conceito de faturamento contido na lei ordinária impugnada é compatível com o texto do art. 195, I, da Constituição, seja em sua redação original, seja na redação fixada pela Emenda nº 20.

### **Do caráter institucional do critério “faturamento”**

O próprio recorrente reconhece, embora de modo confuso, a legitimidade da mediação legislativa para



---

que a norma constitucional em comento seja concretizada.

De fato, imediatamente após afirmar que o conceito de faturamento “há de ser extraído **do próprio** Texto Constitucional” (g.n. – fl. 139), invoca texto do saudoso professor Geraldo Ataliba acerca do termo faturamento, com o evidente intuito de tentar fazer crer que aquele conceito doutrinário estaria definitiva e exclusivamente incorporado na Carta.

Ora, é evidente que não há uma definição constitucional de faturamento que explicita todo o alcance deste vocábulo. O dispositivo constitucional em comento utiliza o vocábulo faturamento sem qualquer complemento ou adjetivação. E tampouco se pode afirmar que o único conceito legítimo de faturamento seria aquele adotado por Geraldo Ataliba, por mais brilhante que seja no âmbito doutrinário.

Em verdade, tal como o próprio complexo normativo constitucional relativo à seguridade social, observa-se que o critério para tributação denominado faturamento, contido no art. 195, assume feição nitidamente institucional. E isso não é novidade no Direito Constitucional, havendo uma pleora de normas constitucionais garantidoras de realidades institucionais que não encontram uma definição de seus limites no texto da Constituição (e.g. propriedade, liberdade, família, consumidor, etc.). Tal fenômeno também ocorre no âmbito das normas constitucionais tributárias, bastando lembrar dos conceitos de renda, confisco, grande fortuna, etc.

Observo, ainda, que a própria seguridade social, em que se insere o parâmetro constitucional de controle do caso em exame, possui feição eminentemente institucional. E configura-se como tal antes e após a EC nº 20/98.

Afigura-se pertinente, nesse ponto, algumas palavras acerca dessas instituições que encontram uma previsão no texto constitucional. Conforme lição de J.J. Gomes Canotilho:

*“As chamadas **garantias institucionais** (Einrichtungsgarantien) compreendiam as garantias jurídico-públicas (institutionnelle Garantien) e as garantias jurídico-privadas (Institutsgarantie). Embora muitas vezes estejam consagradas e protegidas pelas leis constitucionais, elas não seriam verdadeiros direitos atribuídos directamente a uma pessoa; as instituições, como tais, têm um sujeito e um objecto diferente dos direitos dos cidadãos. Assim, a maternidade, a família, a administração autónoma, a imprensa livre, o funcionalismo público, a autonomia académica, são instituições protegidas directamente como realidades sociais objectivas e só, indirectamente, se expandem para a protecção dos direitos individuais.” (Direito Constitucional e Teoria da Constituição, 5ª ed., Coimbra, Portugal, Ed. Livraria Almedina, p. 395).*

Ainda, sobre o tema, diz Canotilho:

*“As garantias institucionais, constitucionalmente protegidas, visam não tanto ‘firmar’ ‘manter’ ou ‘conservar’ certas ‘instituições naturais’, mas impedir a sua submissão à completa discricionariedade dos órgãos estaduais, proteger a instituição e defender o cidadão contra ingerências desproporcionadas ou coactivas.*

Todavia, a partir do pensamento institucionalístico, inverte-se, por vezes, o sentido destas garantias. As



instituições são consideradas com uma existência autônoma a se, pré-existente à constituição, o que leva pressuposta uma idéia conservadora da instituição, conducente, em último termo, ao sacrifício dos próprios direitos individuais perante as exigências da instituição como tal. (...) Aqui apenas se volta a acentuar que as garantias institucionais contribuem, em primeiro lugar, para a efectividade óptima dos direitos fundamentais (garantias institucionais como meio) e, só depois, se deve transitar para a fixação e estabilização de entes institucionais. Cfr. Häberle, Die Wesensgehaltgarantie des art. 19 Abs. 2º Grundgesetz, 2ª ed., Karlsruhe, 1972, p. 70. Como informa P. Saladin, Grundrechte im Wandel, Bern, 1970, p. 296, o movimento institucionalístico actual encontra paralelo na teologia protestante que considera a 'instituição' como um medium entre o direito natural e o direito positivo. Sobre a noção (noções) de instituição cfr., por último, Baptista Machado, Introdução ao Direito, pp. 14 e ss; J.M. Bano Leon, 'La distinción entre derecho fundamental y garantía institucional em la Constitución española', REDC, 24 (1988), pp. 155 e ss.; Márcio Aranha, Interpretação Constitucional e as Garantias Institucionais dos Direitos Fundamentais, São Paulo, 1999, pp. 131 e ss." (op. Cit., p. 1155).

A seguridade social, autêntica realidade institucional disciplinada constitucionalmente entre nós, obriga o legislador a promulgar um complexo normativo que assegure sua existência, funcionalidade e utilidade pública e privada.

A fonte de custeio da seguridade social, prevista no art. 195, I, da Constituição, que serve de parâmetro à alegação de inconstitucionalidade ora em exame, por certo não encontra no texto da Carta disciplina suficiente ou exaustiva. Ao contrário, assume feição típica das instituições. Não há, ali, um conceito estático de folha de salários, de rendimentos, de receita, de faturamento ou de lucro.

Como realidade institucional, aquela fonte de custeio assume feição dinâmica, em que a definição de seu conteúdo está aberta a múltiplas concretizações.

As disposições legais a ela relativas têm, portanto, inconfundível caráter concretizador e interpretativo. E isto obviamente não significa a admissão de um poder legislativo ilimitado. Nesse processo de concretização ou realização, por certo serão admitidas tão-somente normas que não desbordem os múltiplos significados admitidos pelas normas constitucionais concretizadas. Na perspectiva de proteção a direitos individuais, tais como as prerrogativas constitucionais dos contribuintes, deverá ser observado especialmente o princípio da proporcionalidade, que exige que as restrições ou ampliações legais sejam adequadas, necessárias e proporcionais.

Enfim, a faculdade confiada ao legislador de regular o complexo institucional da seguridade, assim como suas fontes de custeio, obriga-o a compatibilizar o dever de contribuir do indivíduo com o interesse da comunidade. Essa necessidade de ponderação entre o interesse individual e o interesse da comunidade é, todavia, comum a todos os direitos fundamentais, não sendo uma especificidade da seguridade social.

Neste passo, reconhece-se que a seguridade social, instituição que entre nós encontra disciplina constitucional, está submetida a um permanente e intenso processo de concretização.



O fenômeno é o mesmo quando se discute especificamente a fonte de custeio da seguridade prevista no art. 195, I, da Constituição, ora concretizada por meio da Lei nº 9.718, de 1998.

Fixados tais pressupostos, não se afigura admissível qualquer leitura que pretenda incorporar ao vocábulo faturamento, contido no inciso I do art. 195 da Constituição, um sentido único e imutável. Tal perspectiva implicaria negar a realidade institucional do parâmetro definidor daquela fonte de custeio da seguridade social.

Afasto, portanto, qualquer leitura da expressão faturamento que implique negar ao legislador ordinário o poder de conformação do vocábulo “faturamento”, contido no inciso I do art. 195. Não estou a dizer, obviamente, que tal poder legislativo é ilimitado, pois é certo que deverá respeitar todas as demais normas da Constituição, assim como não poderá ultrapassar os limites do marco fixado no referido art. 195.

### **Do caráter expletivo da EC 20**

Feitas essas considerações, cumpre asseverar que, ao contrário do que diz o recorrente, a Emenda Constitucional nº 20 não restaurou a constitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

A Lei já era constitucional sob o regime do texto original do art. 195. A referência a faturamento, contida no texto original da Constituição, já admitia acepções diferentes daquela pretendida pelo recorrente, tal como a adotada pela Lei nº 9.718, de 1998.

Repita-se: sob a redação original da Constituição, e ainda no regime da Lei Complementar nº 70 – declarada constitucional por esta Corte –, o conceito comercialista de faturamento já havia sido abandonado.

A Emenda nº 20, nesse ponto, assumiu tão-somente um caráter expletivo. No texto original da Constituição, previa-se que a contribuição incidiria sobre o faturamento. Não havia referência à incidência sobre a receita (“art. 195, I: dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e os lucros”).

No texto atual, na nova alínea “b” do inciso I do art. 195, passa a ser prevista a incidência sobre “a receita ou o faturamento”.

A nova referência à receita tem embasado argumento no sentido de que, na redação original, não se admitia incluir, sob o manto da expressão faturamento, os ingressos equiparáveis ao conceito de receita.

Fosse correto o argumento, de plano deveria se concluir que a interpretação adotada pelo Tribunal quanto à Lei Complementar nº 70, na ADC nº 1, teria sido equivocada, cabendo lembrar que aquela Lei estabeleceu a incidência da contribuição sobre “*o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza*” (art. 2º da LC 70 – g.n.).



Mas o argumento não impressiona. Não é incomum, no âmbito das normas tributárias, a tipificação de condutas de modo detalhado e, às vezes, redundante. O propósito é claro: evitar as controvérsias quanto à subsunção ou não de determinadas condutas à norma.

Remanesce, sim, no texto do art. 195, I, da Constituição, uma definição ampla de fonte de custeio, a permitir, como originalmente permitia, a disciplina ora impugnada.

### **Conclusões**

Em conclusão, rejeito a tese formulada neste recurso extraordinário que, em síntese, pretende incorporar ao texto constitucional definições meramente legais ou doutrinárias de faturamento. Tal tese importaria em interpretação da Constituição conforme à lei, o que é um equívoco.

Não há uma única definição ou uma única delimitação possível da expressão “faturamento” que possua status constitucional. Ao contrário, tal como ocorre com outras realidades institucionais, nesse ponto a Constituição conferiu ao legislador amplo poder de conformação. E a conformação positivada no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, por certo não ofende o art. 195, I, da Constituição, seja em sua redação original seja na redação fixada pela EC 20.

Lembre-se, mais uma vez, que esse entendimento segue e reforça a linha já traçada por esta Corte nos precedentes citados, no sentido de que, sob o manto do art. 195, I, da Constituição, são admissíveis definições de faturamento que não correspondam de modo ortodoxo àquele conceito adotado no âmbito do direito comercial.

Voto, portanto, pelo não provimento do recurso.

### ***Notas de rodapé***

1) 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.

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

I – as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;



II – as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (vide Medida Provisória nº 2158-35, de 24.8.2001)

III – os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo;(Revogado pela MPV nº 2.158-35, de 24.8.2001)

IV – a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

§ 3º Nas operações realizadas em mercados futuros, considera-se receita bruta o resultado positivo dos ajustes diários ocorridos no mês.

§ 4º Nas operações de câmbio, realizadas por instituição autorizada pelo Banco Central do Brasil, considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço de venda e o preço de compra da moeda estrangeira.

§ 5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para os efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.

(...)"

## 2) Constituição:

“Art. 154. A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;”

“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;

(...)

§ 4º – A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade



---

social, obedecido o disposto no art. 154, I.

(...)

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

3) Redação original do inciso I do Art. 195 da CF: “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;

4) Lei nº 9.718, de 1998: “art. 17. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I – em relação aos arts. 2º a 8º, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999; (...)”

**Date Created**

01/04/2004