

Opinião: Inconstitucionalidade da CBS traz risco de futuros litígios

O presidente da República apresentou ao Congresso Nacional, no último dia 21, o Projeto de Lei nº 3.887, anunciado como a primeira parte da tão esperada reforma tributária do governo. Entre alterações na alíquota, a eliminação de uma série de regimes especiais e a mudança na forma de apropriação de créditos, a proposição sugere a substituição da denominação do PIS/Cofins por Contribuição sobre Serviços (CBS).



No entanto, a principal alteração trazida está na materialidade

do novo tributo: enquanto PIS/Cofins incidem sobre a totalidade das receitas do contribuinte, a CBS passará a alcançar a *receita bruta*, do que trata o artigo 12, do Decreto-Lei 1.598/77, com a redação que lhe foi dada pela Lei 12.973/2014. A legislação aponta que a *receita bruta* é entendida como o produto da venda de bens, da prestação de serviços e como o resultado *da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica*, além de acréscimos a esta receita bruta, tais como multas e encargos.

Se, em uma impressão inicial, a mudança poderia beneficiar o contribuinte — já que qualquer grandeza escolhida seria menor do que a totalidade das receitas —, a verdade é que o PL 3.887 traz dois desafios que nos parecem insuperáveis e evidenciam a inconstitucionalidade do novo tributo.

O primeiro deles diz respeito à indefinição do que vem a ser o resultado *da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica*. Em que pese tal redação ter sido introduzida desde 2014, quando da edição da Lei nº 12.973, não existe na legislação nenhuma norma que o defina. Seria o resultado decorrente da atividade em que o contribuinte mais auferir receitas? Emprega mais colaboradores? Não há resposta em qualquer norma hoje vigente.

Além disso, fato é que o artigo 195, inciso I, alínea "b", da CF autoriza a criação de contribuições sociais à seguridade social sobre duas grandezas: *receita* ou *faturamento*. A *receita bruta* não é materialidade expressamente referida pela Constituição. Ainda assim, a União estaria autorizada a instituir o tributo, mas desde que no exercício da sua competência residual, o que demandaria *lei complementar*. A lei ordinária, que decorreria da aprovação do PL 3.887, não é o veículo normativo adequado para a criação de contribuição social sobre a *receita bruta*. Tal afirmação pode ser confirmada a partir do retrospecto da evolução do conceito de *receita* no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF).



A primeira oportunidade em que a corte se pronunciou sobre o conceito de *receita bruta* foi quando instada a confirmar a recepção do Finsocial (que tinha como materialidade essa grandeza) pela Constituição de 1988, considerando que, àquela altura, o texto constitucional fazia menção a *faturamento*, como base de incidência desse tipo de tributo (além da folha de salários e do lucro).

Nessa ocasião (RREE 170.555 e 150.755, 1993), definiu-se que "*faturamento é igual a receita bruta*", não por serem conceitos idênticos, mas porque essa foi a conclusão interpretativa possível para a delimitação da materialidade do Finsocial (a chamada "interpretação conforme", preconizada pelo ministro Sepúlveda Pertence). Essa conclusão partiu de duas premissas: *faturamento não se confunde com receita — que é mais ampla; e o conceito de receita bruta, entendida como produto da venda de mercadorias e de serviços, é o que se ajusta ao de faturamento pressuposto na Constituição*.

Importante destacar que a equiparação feita entre *faturamento* e *receita bruta*, à época, deu-se enquanto ambos equivaliam à venda de mercadorias e de serviços, ou de ambos.

A segunda grande oportunidade (ADC 1, 1993) em que a Suprema Corte se manifestou sobre o conceito de *receita bruta* foi quando se pronunciou sobre a constitucionalidade da Lei Complementar nº 70/91, que instituiu a Cofins. Na oportunidade, entendeu-se que o *faturamento* é "*a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza*". Afastou-se, assim, a interpretação mais restritiva de que o faturamento, para fins fiscais, corresponderia apenas às vendas a prazo (artigo 1º da Lei nº 187/68), em que a emissão de uma *fatura* constitui formalidade indispensável ao saque da correspondente duplicata.

A seguir, em 2005, o STF declarou inconstitucional o artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98, que ampliou o conceito de *receita bruta* para incluir a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da classificação contábil (RREE 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084).

A conclusão pela inconstitucionalidade se deu porque (a norma) "*fez-se incluir no conceito de receita bruta todo e qualquer aporte contabilizado pela empresa, pouco importando a origem, em si, e a classificação que deva ser levada em conta sob o ângulo contábil*". Ou seja, anteriormente à Emenda Constitucional nº 20/98 — que introduziu *receita* como base de incidência —, a grandeza apenas poderia ser tributada se contemplada no conceito de *faturamento*, ou seja, como resultado da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços.

Em 2017 (RE 574.706), finalmente, a corte determinou a exclusão do ICMS da base do PIS/Cofins, pois nem todos os ingressos constituem receitas, já que alguns deles não ensejam qualquer incremento do patrimônio. A parcela correspondente ao ICMS não tem natureza de *receita*, mas de simples ingresso de caixa, não podendo, em razão disso, compor a base de cálculo quer do PIS, quer da Cofins.



Mas não é só. Ao longo de todos esses julgamentos, o STF igualmente consagrou o entendimento de que os dispositivos constitucionais indicativos das bases econômicas tributáveis não são *"meros pontos de partida para a tributação, porquanto a Constituição, ao outorgar competências tributárias, o faz delineando os seus limites"* (RE 559.937). Afora disso, *"além das contribuições nele (artigo 195) enumeradas, outras somente podem vir à baila via lei complementar, consoante previsto no §4º. do citado artigo"* (RE 357.950).

Dessa forma, ainda que economicamente a grandeza *receita* contemple, por lógica, a *receita bruta*, independentemente de como definida, a verdade é que a previsão constitucional do conceito mais amplo não autoriza a exigência de tributo sobre o resultado da *atividade ou objeto principal da pessoa jurídica*, que consiste no conceito contábil de receita típica para fins de imposto sobre a renda, tal qual definida na Lei 12.973/2014 e replicada no PL 3.887. Essa acepção é arbitrária, pois não corresponde ao resultado da venda de mercadorias, da prestação de serviços ou de ambas, tampouco à *receita bruta*, da forma como era definida anteriormente. Resultado da *atividade ou objeto principal* não equivale a *receita*, tampouco a *faturamento*, e representa recorte distinto daquele definido na Constituição Federal.

A própria leitura do texto constitucional torna isso claro: faturamento é subconjunto de receita. Se a referência constitucional a receita permitisse a exigência de tributo sobre subconjunto dessa riqueza, a menção constitucional a faturamento seria ociosa. Naturalmente não se pode interpretar que a Constituição traria palavras inúteis.

No julgamento do 559.937/RS, o STF definiu que a outorga de competência tributária à União compreende a indicação exata e precisa da efetiva riqueza a ser tributada, sendo inviável a adoção de materialidade mais ampla ou diversa da definida na Constituição: *"Ao analisar o comando constitucional, não vejo como interpretar as bases econômicas ali mencionadas como meros pontos de partida para a tributação, porquanto a Constituição, ao outorgar competências tributárias, o faz delineando os seus limites. Ao dispor que as contribuições sociais e interventivas poderão ter alíquotas 'ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro', o artigo 149, §2º, III, 'a', da CF utilizou termos técnicos inequívocos, circunscrevendo a tais bases a respectiva competência tributária. Portanto, a meu ver, não se sustenta o argumento de que tal dispositivo estaria estabelecendo o valor aduaneiro tão somente como uma base mínima para a tributação. Na verdade, essa norma delimita, por inteiro, a base de cálculo das contribuições sociais a ser adotada nos casos de importação. Trata-se, assim, de comando dirigido ao legislador ordinário que revela a grandeza econômica que pode ser onerada — o valor aduaneiro — quando se verifica o fato jurídico 'realizar operações de importação de bens'"*.

Como se vê, a materialidade constitucional é definida por inteiro, como um recorte, uma moldura da grandeza econômica que pode ser onerada quando verificado o fato jurídico-econômico.



A *receita bruta* atualmente definida pelo DL nº 1.598/77, após a alteração introduzida pela Lei nº 12.973/2014, não guarda relação nem com o conceito de *receita*, nem com o conceito de *faturamento*. É provavelmente algo entre ambos, mas não está expressamente referida na Constituição, tampouco encontra definição em quaisquer das normas atualmente vigentes. Como consequência, a única via para que seja tributariamente alcançada é por meio de lei complementar. E desde que a lei defina expressamente o que representa, algo que ainda não ocorreu.

O propósito da reforma tributária do governo é, basicamente, de simplificar o sistema e de reduzir litígios, intenção louvável e muito aguardada por toda a sociedade brasileira. Mas, diante da indagação se é constitucional a CBS, da forma como proposta pelo PL 3.887, a resposta inevitável e inequívoca é não. Aliás, essa resposta já nos foi dada pelo STF, ao longo de todo o histórico de decisões.

Louvamos o propósito do governo de priorizar a reforma tributária, mas partir de inconstitucionalidade "na largada" nos parece no mínimo impróprio e nos deixa a sensação de *deja vu*. À comunidade jurídica só resta aguardar que os debates que virão e as emendas ao PL 3.887 sirvam para sanar esse vício, sob pena de seguirmos para um emblemático contencioso entre o contribuinte e o fisco. Mais um entre tantos nas últimas décadas.

Date Created

05/08/2020