

ISSN 1413-7097

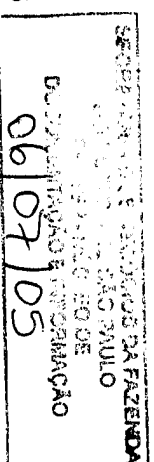
REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo n° 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob n° 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);
- do Superior Tribunal de Justiça (sob n° 36 - Portaria n° 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);
- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria n° 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);
- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo n° 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);
- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob n° de inscrição 8 - Portaria n° 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e
- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob n° 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

118

JULHO - 2005



SUMÁRIO

Doutrina

Alberto Xavier - A tributação do IPI sobre cigarros

1. Colocação do problema. II - O Decreto nº 3.070/99 face aos limites das faculdades normativas do Poder Executivo em matéria de IPI. III - Da coexistência de uma base de cálculo especial do IPI sobre cigarros com a base de cálculo geral do CTN. IV - Compatibilidade da base de cálculo especial do IPI sobre cigarros com o CTN. V - Compatibilidade da base de cálculo especial do IPI sobre cigarros com a Constituição de 1967. VI - Compatibilidade da base de cálculo especial do IPI sobre cigarros com a Constituição de 1988. VII - O princípio da seletividade e a função da base de cálculo como limite da tributação efetiva. VIII - O alcance do Decreto nº 3.070/99 como simples alteração de alíquota. IX - Natureza jurídica do IPI sobre cigarros do Decreto nº 3.070/99 como imposto específico, plural e limitado. X - Conclusões.

9

Daniel Zanetti Marques Carneiro - A questão do direito de crediamento do IPI quanto aos insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) e produtos finais tributados à alíquota zero

1. Introdução. 2. A necessária delimitação do problema. 3. A saída de produto tributado à alíquota "zero" e o acúmulo de créditos da operação de entrada - solução legislativa. 4. A entrada de insumos tributados à alíquota "zero" e o pleito de compensação por ficção. 5. Conclusão.

29

Fabiana Guimarães Dunder Condé - Inconsistências da aplicação de multa, prevista no artigo 17 da Lei nº 11.051/04, na distribuição de lucros, pagamentos de bonificações e remunerações, em havendo débitos não garantidos perante a União ou suas autarquias

44

Gilberto Rodrigues Gonçalves - O ISS e a Indústria Gráfica

I. Contra a corrente. II. A atividade gráfica na legislação do ISS. III. Buscando entender a atividade gráfica. IV. Clicheeria. V. Impressão. VI. A atividade gráfica na visão jurisprudencial. VII. Primeira conclusão. VIII. O produto da indústria gráfica. IX. Segunda conclusão. X. Impressos personalizados ou padronizados. XI. Em resumo.

51

Hugo de Brito Machado - Certidão positiva com efeito de negativa e a crescente arbitrariedade do Fisco

1. Introdução. 2. Certidão positiva com efeito de negativa. 3. Exigência de garantia de débitos parcelados. 4. Súmulas da Advocacia-Geral da União. 5. Certidão negativa via Internet.

62

Ives Gandra da Silva Martins, Fátima Fernandes Rodrigues de Souza e Cláudia Fonseca Morato Pavan - Base de cálculo do PIS e da Cofins - distinção entre receita e faturamento

68

José Souto Maior Borges - As contribuições sociais (PIS/Cofins) e a jurisprudência do STF

I - As contribuições sociais (PIS/Cofins) e o conceito originário de faturamento na CF de 1988, art. 195. II - Autonomia conceitual entre receita e faturamento. III - Algumas ponderações sobre a Lei Complementar 70/91 e como ela se diversifica da Lei 9.718/98. IV - Direito intertemporal: relações entre a Lei 9.718/98 e a EC 20/98. V - Alterações conceituais introduzidas pela EC 20/98.

76

REVISTA DIALETICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

118

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

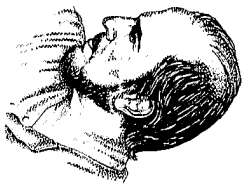
Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omarem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Double Express

Impressão
Gráfica Palas Athena

(JULHO - 2005)



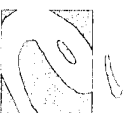
Rubens Tanelli
é o autor da obra reproduzida
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do site
www.dialeitica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário,
inclusive exemplar com o
Índice Cumulativo dos nºs 1 a 99.
Complete sua coleção.

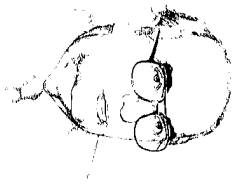
Os acordos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

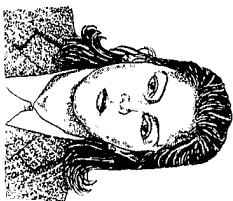
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialeitica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialeitica.com.br



Ives Gandra da Silva Martins
é Professor Emérito das Universidades Mackenzie e UnifMU e Presidente do Centro de Extensão Universitária - CEU.



Fátima Fernandes Rodrigues de Souza
é Advogada e Professora do Centro de Extensão Universitária - CEU.



Cláudia Fonseca Morato Pavan
é Advogada em São Paulo.

Base de Cálculo do PIS e da Cofins - Distinguição entre Receita e Faturamento

*Ives Gandra da Silva Martins
Fátima Fernandes Rodrigues de Souza
Cláudia Fonseca Morato Pavan*

Está o STF examinando diversos recursos extraordinários sobre se poderia ou não a Lei 9.718/98 ter incluído como base de cálculo do PIS e da Cofins a "receita", nada obstante apenas a Emenda Constitucional 20/98 ter introduzido, como hipótese de imposição, tal acréscimo ao art. 195, inciso I, da CF.

Qualquer que seja a decisão da Suprema Corte quando for publicada esta Revista, se tiver havido decisão até lá, pretendemos trazer à reflexão dos leitores da Dialética algumas considerações de natureza exclusivamente jurídica e não aquelas que, normalmente, são brandidas pelos Erários para impactar os Tribunais Superiores, ou seja, da necessidade de se ter cada vez mais receita para se enfrentar o contínuo e crescente aumento de despesas.

Começemos com a Lei 9.718/98. Esta, desprezando tanto o sentido comum das palavras quanto o sentido técnico, já consagrado pela jurisprudência do STF, pretendeu alcançar, por meio do PIS e da Cofins, a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, realidade contábil que extrapola a competência constitucionalmente limitada pelos arts. 195, I - na redação vigente à época de sua edição - e 239 da CF, segundo os quais essas exações só podem incidir sobre o faturamento.

O Supremo Tribunal Federal reconhece a distinção entre faturamento e receitas. Tanto assim o é que, quando da análise do art. 28 da Lei 7.738/89, que previa a incidência do Finsocial sobre a receita bruta das empresas, a constituintividade desse dispositivo foi declarada desde que o termo "receita bruta" fosse equiparado a "faturamento".

Alterando conceitos e institutos de direito privado utilizados pela Constituição Federal para definir competências tributárias, o Legislativo pretendeu, por meio da Lei 9.718/98, consagrar a interpretação da Constituição a partir da lei, e não da lei a partir da Constituição, violando o princípio da hierarquia das normas e a supremacia do estatuto supremo. Muito embora a Constituição brasileira seja, como todas as demais constituições, um sistema aberto, nem todas as

normas constitucionais podem ser tidas como normas abertas; há, também, as chamadas normas constitucionais densas.

O constituinte previu, no art. 195, I da CF - na redação original -, a possibilidade de o legislador federal instituir contribuição social sobre o faturamento. Essa previsão não outorga ao legislador ordinário qualquer margem de liberdade para alcançar outras receitas por meio dessa exação que não aquelas que se revestem da natureza de faturamento. Trata-se de uma norma densa e não de uma norma aberta, cuja concretização caberia ao legislador infraconstitucional.

Tanto assim o é que, quando do julgamento da ADC 01, o Pretório Excelso consignou, ainda que "en passant", a possibilidade de a contribuição à Cofins ser instituída por lei ordinária, dispensando-se a edição de lei complementar - que se faria necessária para definir fato gerador, contribuinte e base de cálculo, a teor do art. 146, III, "a" da CF -, pois o art. 195, I, da Constituição Federal, já teria densidade suficiente para ser regulamentado por mera legislação ordinária.

Essa jurisprudência foi, posteriormente, repetida, quando do julgamento do RE 138.284-8/CE, no qual se discutia a constitucionalidade da Lei 7.689/88, que criara a contribuição social sobre o lucro líquido. Restou assentado pelo Plenário daquele Eg. Tribunal que "as contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar".

A razão de ser desse entendimento jurisprudencial é que o art. 195 (incisos I, II e III da CF) é norma constitucional densa, que não deixa ao legislador ordinário margem de discricionariedade para eleger a base de cálculo, o contribuinte e o fato gerador dessas contribuições.

A esse respeito, confira-se trecho do voto do E. Min. Marco Aurélio, proferido quando do julgamento do RE 166.772-9/RS (DJ 16.12.94), acatado pelo Plenário: "A esta altura, cabe indagar: a Constituição de 1988 repetiu a liberdade atribuída ao legislador, no campo ordinário, pelas Cartas pretéritas?"

A resposta já foi dada por esta Corte no julgamento de recursos extraordinários que versaram sobre a matéria. O art. 195 da Lei Básica de 1988 introduziu no cenário jurídico-constitucional nova forma de disciplina do tema. Ao contrário do que ocorreu com as Constituições anteriores, a partir da de 1934, não se teve apenas a revelação do triplice custeio. Mediante os incisos I, II e III, previu-se, em rol inequivocamente numerus clausus, exaustivo, e não simplesmente exemplificativo, que a segurança social seria financiada pelas contribuições dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; dos trabalhadores e sobre a receita de concursos e prognósticos. Pois bem, esses parâmetros, em termos de possibilidade da regência por lei ordinária, mostram-se absolutos. Fora dessas hipóteses explicitamente contempladas, obstaculizou-se a possibilidade de - repito - via lei ordinária, serem estabelecidas novas contribuições." (grifamos)

Ainda que se pudesse classificar o art. 195, I da CF, como norma constitucional aberta, não seria deferido ao legislador ordinário, a pretexto de densificar esse dispositivo constitucional, pretender alcançar, a título de tributar o faturamento, receitas que não se inserem nessa realidade contábil/financeira, sob pena de restarem feridos os princípios da segurança jurídica, supremacia e rigidez constitucional.

De fato, o cidadão brasileiro tem, na Constituição Federal, a previsão exaustiva de quais as imposições tributárias que podem lhe ser exigidas. Ao ler a Constitui-

ção Federal, o contribuinte sabe que o seu faturamento pode ser alcançado pela Cofins (art. 195, I) e pelo PIS (art. 239), do que deflui a certeza de que as receitas financeiras e outras receitas, que são totalmente estranhas ao conceito de fatura, estarão a salvo dessa exigência e poderão ser realocadas com liberdade.

A conclusão de que o termo "faturamento" adotado pelo constituinte pode ser interpretado de maneira extensiva para nele inserir a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua classificação contábil - como o fez a Lei 9.718/98 -, acarreta inversão da hierarquia normativa, em detrimento da rigidez constitucional e lesão irreparável ao princípio da segurança jurídica, corolário do Estado de Direito.

A interpretação de termos constitucionais, quando se referam a noções técnicas, não pode se distanciar do sentido próprio que essas expressões detêm intrinsecamente, pois, do contrário, restaria violentada a consciência jurídica nacional.

É nesse sentido a jurisprudência da Suprema Corte, como a seguir demonstra-

do:

- RE 166.772-9/RS, DJ 16.12.94, Rel. E. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno: "Interpretação - Carga Construtiva - Extensão. Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta exsurge a vinculação à ordem jurídico-constitucional. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a formação profissional e humanística do intérprete. No exercício gratificante da arte de interpretar descebe 'inserir na regra de direito o próprio juízo - por mais sensato que seja - sobre a finalidade que 'conviria' fosse ela perseguida - Celso Antônio Bandeira de Mello - em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este aquele.

Constituição - Alcance Político - Sentido dos Vocábulos - Interpretação. O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios." (grifamos)

Voto do E. Min. Marco Aurélio:

"... Já se disse que 'as questões de nome são de grande importância, porque, elegendo um nome ao invés de outro, torna-se rigorosa e não suscetível de mal-entendido uma determinada linguagem. A purificação da linguagem é uma parte essencial da pesquisa científica (omissis). Realmente, a flexibilidade de conceitos, o câmbio do sentido destes, conforme os interesses em jogo, implicam insegurança incompatível com o objetivo da própria Carta que, realmente, é um corpo político, mas o é ante os parâmetros que encerra e estes não são inunes ao real sentido dos vocábulos, especialmente os de contornos jurídicos. Logo, não merece agasalho o ato de dizer-se da colocação, em plano secundário, de conceitos consagrados, buscando-se homenagear, sem limites técnicos, o sentido político das normas constitucionais. O art. 195, não há a menor dúvida, atribui a toda a sociedade o financiamento, de forma direta e indireta, da segurança social, fazendo-o, no entanto, em termos que têm como escopo maior a segurança na vida gregária. Ora, além das contribuições nele enumeradas, outras somente podem vir à baila via lei complementar, consoante previsto no § 4º do citado artigo e já sedimentado por força dos precedentes desta Corte anteriormente referidos.

Já disse, linhas atrás, que está em tela uma ciência. Assim enquadrado o Direito, o meio justifica o fim, mas não este aquele. Compreendido as grandes dificuldades de caixa que decorrem do sistema de seguridade social pátria. Contudo, estas não podem ser potencializadas, a ponto de colocar-se em plano secundário a segurança, que é o objetivo maior de uma Lei Básica, especialmente no embate cidadão-Estado, quando as forças em jogo escorrem em descompasso. Atente-se para a advertência de Carlos Maximiliano, isto a dosar-se a carga construtiva, cuja existência, em toda interpretação, não pode ser negada.

Cumprir evitar não só o demasiado apego à letra dos dispositivos, como também o excesso contrário, o de forçar a exegese e dese modo encaixar na regra escrita, graças à fantasia do hermenêuta, as teses pelas quais se apaixonou, de sorte que vislumbra no texto idéias apenas existentes no próprio cérebro, ou no sentir individual, desvaivado por ojerizas e penhores, entusiasmos e preconceitos' (Hermenêutica e Aplicação do Direito - Ed. Globo, Porto Alegre - segunda edição, 1933 - pág. 118). E realmente assim o é. Conforme frisado por Celso Antônio Bandeira de Mello, não cabe, no exercício da arte de interpretar, inserir na regra de direito o próprio juízo - por mais sensato que seja - sobre a finalidade que 'conviria' fosse ela perseguida - parecer inédito.

As remunerações pagas a administradores e autônomos não estão compreendidas no inciso I do art. 195 da Constituição Federal. Se antes da Carta de 1988 era possível a disciplina mediante lei ordinária, isto ocorreria frente a norma geral que apenas consagrava a triplíce fonte de custeio. A partir de 1988, a previsão explícita e fechada sobre a incidência das contribuições devidas pelos empregadores, considerados o faturamento, o lucro e a folha de salários, a introdução de uma nova contribuição somente poderia vir à baila pelo mecanismo imposto em face da remissão do § 4º do art. 195 ao art. 154, inciso I" (grifamos)

Voto do E. Min. Celso de Mello:

"As expressões empregador, salários e empregado, Sr. Presidente, refletem noções conceituais largamente consolidadas no plano de nossa experiência jurídica. Desse modo, e não obstante o sentido comum que se lhes possa atribuir, esses conceitos encerram carga semiológica que encontra, no discurso normativo utilizado pelo legislador constituinte, plena correspondência com o seu exato, técnico e jurídico significado, do qual não pode o legislador ordinário divorciar-se ao veicular a disciplina de qualquer espécie tributária, sob pena de transgredir o comando inscrito no art. 110 do Código Tributário Nacional (...).

Desse modo, tratando-se de contribuição social com fonte de custeio não indicada diretamente pela própria Constituição, a regência do tema em exame reclamava - ante a expressa determinação inscrita na cláusula final do art. 195, § 4º, da Carta Política - a edição de lei complementar como instrumento da válida e legítima instituição da exação tributária em causa." (grifos no original)

Voto do E. Min. Sepúlveda Pertence:

"Não me parece, Senhor Presidente, com todas as véias, que a Constituição dê base à construção de um conceito de folha de salários, para fins de direito previdenciário, diverso do que é corrente e pacífico na área do Direito do Trabalho."

- RE 116.121-3/SP, DJ 25.05.2001, Rel. E. Min. Octavio Gallotti, Tribunal Ple-

no:

"Tributo - Figurino Constitucional. A Supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos.

Imposto sobre Serviços - Contrato de Locação. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponho o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. *Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descendo com-fundir locação de serviço com a de móveis; práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.*" (grifamos)

Voto do E. Min. Marco Aurélio:

"Em face do texto da Constituição Federal e da legislação complementar de regência, não tenho como assentar a incidência do tributo, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços. Observem-se os institutos em vigor tal como se contém na legislação de regência. As definições de locação de móveis vêm-nos do Código Civil e, aí, o legislador complementar, embora de forma desnecessária e que somente pode ser tomada como pedagógica, fez constar no Código Tributário Nacional o seguinte preceito:

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.

O preceito veio ao mundo jurídico como um verdadeiro alerta ao legislador comum, sempre a defrontar-se com a premissa do Estado na busca de acréscimo de receita.

... *Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais e legais; a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, enfim [sic], a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho dos interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários.*" (grifamos)

Voto do E. Min. Celso de Mello:

"Cumpra assinalar, por necessário, especialmente em face das considerações expostas, que a legislação tributária, emanada de qualquer das pessoas políticas, 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, para definir ou limitar competências tributárias.

Vêja-se, pois, que, para efeito de definição e de identificação do conteúdo e do alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, o Código Tributário Nacional, em seu art. 110, faz prevalecer o império do Direito Privado - Civil ou Comercial... (omissis); razão pela qual esta Suprema Corte, para fins jurídico-tributários, não pode recuar; ao instituir a locação de bens móveis, a definição que lhe é dada pelo Código Civil (art. 1.188), sob pena de prestigiar, no tema, a interpretação econômica do direito tributário, em detrimento do postulado da tipicidade, que representa, no contexto de nosso sistema normativo, projeção natural e necessária do princípio constitucional da reserva absoluta de lei, consoante adverte o magistério da doutrina (omissis)." (grifos no original)

Voto do E. Min. Sepúlveda Pertence:

"Sr. Presidente, o art. 110 do Código Tributário Nacional prescreve:

(omissis)

Trata-se de uma disposição de valor puramente didático, expletivo: a meu ver, ele está implicito na discriminação constitucional de competências tributárias. Sem levá-lo estritamente em conta, a discriminação constitucional de competências se torna caótica, quando não ociosa." (grifamos)

Não há, pois, como pretender adotar-se o "método concretista da Constituição aberta", teorizado na Alemanha pelo professor Peter Harbele, após tantos anos de jurisprudência firmada em sentido contrário. Isto levaria, com a devida vênia, não só a "um considerável afrouxamento da normatividade e juridicidade"⁷¹ da Constituição, bem como abriria a porta para as ideologias, muitas vezes divorciadas do texto constitucional, com alto custo para o Estado de Direito, valor que sempre foi prestigiado por essa Corte, mesmo em momentos de crise institucional e política.

A ninguém é defeso ignorar que o texto constitucional, apesar de não ser capaz de impedir o ruir dos muros históricos - na expressão cunhada por J. J. Gomes Carnilho -, deve se adaptar, tanto quanto possível, à realidade social.

Ocorre que, em se tratando do conceito de faturamento, a realidade social foi e é uma só: faturamento, quer na acepção leiga, quer na acepção que lhe atribui o Direito Comercial, é o fruto da venda de bens e serviços, com o qual não se confundem as receitas financeiras.

Quando o constituinte, ao especificar os fatos geradores das contribuições sociais, deixou de fora dessa competência tributária da União as receitas financeiras, o fez consciente de que essa realidade, por já sofrer inúmeras outras incidências tributárias (IR, IOF...), não deveria ser objeto de tributação pela Cofins e pelo PIS. Não houve qualquer mutação social que justifique a interpretação de que a vontade do constituinte deve ser, por processos hermenêuticos, alterada.

É de se rememorar a advertência constante da jurisprudência deste Eg. Tribunal de que "não há como interpretar normas componentes da ordem jurídica de forma contrária aos interesses daquele a que visem proteger" (RE 173.938/AM, DJ 22.08.94).

A enumeração exaustiva, no art. 195 da CF, das fontes de custeio da seguridade social tem por objetivo proteger o contribuinte da sanha arrecadatória do Estado em prejuízo do seu direito (fundamental) de propriedade, limitando a atuação do ente tribuante. Em verdade, como reconhece o STF, "no embate diário Estado/contribuinte, a Carta Política da República exsurge com insuplantável valia, no que, em prol do segundo, impõe parâmetros a serem respeitados pelo segundo" (RE 200.972-5, DJ 21.02.97). Esses dispositivos não podem ser interpretados em prejuízo do contribuinte.

Note-se, ademais, que, se fosse possível, por processos hermenêuticos, inserir no termo faturamento as demais receitas da pessoa jurídica, não haveria razão de ser para a edição da EC 20/98 que, alterando o art. 195 da CF, conferiu nova competência tributária à União para, a partir de então, autorizá-la a instituir contribuição social sobre o faturamento ou as receitas.

Fere a razoabilidade entender que o legislador constituinte derivado se deu ao trabalho de fazer aprovar e editar referida Emenda para prever algo que já fosse decorrente da redação do art. 195, I, da CF.

A edição da EC 20/98 tem o significado inequívoco de que, *faturamento e receitas não se confundem, e de que, até então, não era permitida a instituição de contribuição social tendo como fato gerador as receitas.*

Admitir que, pela teoria habebiana do "método concretista" da Constituição aberta, a expressão "faturamento" pode ganhar a elasticidade que o legislador deseja, inclusive de se tornar sinônimo de "receita", é pelo menos reduzir a inteligência do constituinte a sua absoluta insignificância ou considerá-lo um cínico, vale dizer, que teria gasto, inutilmente, o dinheiro do contribuinte, promovendo inclusive audiências públicas, para concluir que o acréscimo do vocábulo "receita" ao de "faturamento" tem expressão nenhuma. Em outras palavras, poder-se-ia ler indistintamente o art. 195, inciso I, da seguinte forma:

I - ~~receita~~ ou receita;

ou

I - faturamento ou faturamento;

ou

I - faturamento ou receita;

ou

I - receita ou faturamento.

Em outras palavras, a aplicação do "método concretista" de liberdade quase ilimitada para os legisladores criarem elásticas soluções vernaculares geraria não uma "exegese concretista", mas um "poema concretista" de mau gosto, que se leria assim:

"receita ou receita

faturamento ou faturamento

faturamento ou receita

receita ou faturamento."

Como nem o poeta Valdir de Oliveira Rocha nem um dos autores deste trabalho incluem o "concretismo" entre suas correntes literárias de maior preferência, também não há porque os três autores, que subscreveram este estudo, transplante-na para o campo do Direito Constitucional.

Por fim, quanto ao PIS, é de se lembrar que também a Lei 9.718/98 - lei ordinária - não poderia ser aplicada, porque a Lei Complementar 7/70 foi constitucionalizada pelo art. 239 da CF, assim redigido:

"Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela *Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970*, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela *Lei Complementar n.º 8, de 3 de dezembro de 1970*, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3.º deste artigo. (*Regulamento*)"

Como, de resto, entendeu o STF, por diversas oportunidades: ACO 580/NG, DJU 25.10.2002, p. 23; RE 169.091, DJU 04.08.95; EDRE 214.229-8, DJ 17.04.98. Transcreve-se, apenas a título ilustrativo, a comparação tecida pelo E. Min. Sepúlveda Perence entre o art. 56 do ADCT, que teria recepcionado o Finsocial e o art. 239 da CF que, indo além, constitucionalizou a Lei Complementar 7/70:

"*A transitoriedade do art. 56 ADCT, a meu ver, tem significado diverso: ela visou - ao contrário do que sucedeu, por exemplo, à contribuição ao PIS, constitucionaliza-*

da no art. 239 do texto permanente da Constituição - a deixar livre o legislador ordinário para adotar fórmula diversa do Finsocial na instituição futura de contribuição sobre o faturamento para a seguridade social." (RE 150.764-1/PE, DJ 09.04.93, Emendário 1.698-08, p. 1.526, item 62 do voto - grifamos)

A Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, em seu art. 2.º, alterou a base de cálculo da contribuição ao PIS devida pelas pessoas jurídicas de direito privado, alargando seu conceito para a totalidade das receitas auferidas, independentemente de sua classificação contábil.

Não poderia fazê-lo porque a Constituição Federal, ao se referir à contribuição ao PIS, faz expressa remissão à Lei Complementar 7/70, constitucionalizando os seus termos como se no texto constitucional estivessem transcritos.

Para além da jurisprudência supracitada e transcrita, há decisão do Plenário deste Eg. Tribunal, proferida em controle concentrado de constitucionalidade, reconhecendo que a contribuição ao PIS foi recepcionada pela Constituição Federal, nos moldes em que instituída pela Lei Complementar 7/70. Confira-se:

"... o PIS/Pasep é contribuição mais do que prevista na Constituição Federal: é o único tributo regulado pela própria Constituição, mediante remissão, parcial, à lei anterior, assim, constitucionalizada

... a contribuição denominada PIS/Pasep encontra, no art. 239 da Constituição Federal, não apenas a sua previsão, mas a própria recepção expressa e constitucionalizada de sua lei de regência. É uma norma constitucional, sui generis, porque disciplina, ainda que por remissão à lei anterior do tributo, só lhe alterando a destinação." (STF, Pleno, ADIn 1.417-DF, DJ 23.03.2001, voto do E. Ministro Sepúlveda Perence)

Diante disso, percebe-se que, por força do disposto no art. 239 da Constituição Federal, a Lei 9.718/98 não poderia alterar as disposições contidas na Lei Complementar 7/70, já que foi alçada ao "status" de norma constitucional pela própria Constituição, donde decorre que a alteração daquela sistêmica só poderia ter sido efetivada por meio de emenda constitucional, como se dá, aliás, com a CPMF, em face da "constitucionalização" do regime das Leis 9.311/96 e 9.539/97, a teor do art. 75 do ADCT.

De fato, a menos que o Congresso Nacional, no exercício do poder constituinte derivado, emende o disposto no art. 239 da Constituição, não se pode alterar a sistêmica de incidência, apuração e recolhimento do PIS, estabelecida pela Lei Complementar 7/70.

São estas as considerações que queremos trazer à reflexão dos leitores da Dialética.