

COORD. DE ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA

D.J. 15.08.2006

09/11/2005

EMENTÁRIO Nº 2 2 4 2 - 3

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 390.840-5 MINAS GERAIS

RELATOR : **MIN. MARCO AURÉLIO**
RECORRENTE(S) : UNIMED BELO HORIZONTE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA
ADVOGADO(A/S) : CLÁUDIO HENRIQUE CALDEIRA E OUTRO(A/S)
RECORRIDO(A/S) : UNIÃO
ADVOGADO(A/S) : PFN - CLÁUDIA REGINA A. M. PEREIRA

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.

TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão



RE 390.840 / MG

plenária, sob a presidência do ministro Nelson Jobim, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade, em conhecer do recurso extraordinário e, por maioria, dar-lhe provimento, em parte, para declarar a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Vencidos, parcialmente, os ministros Cezar Peluso e Celso de Mello, que declaravam também a inconstitucionalidade do artigo 8º, e, ainda, os ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa, Gilmar Mendes e Nelson Jobim, Presidente, que negavam provimento ao recurso. Ausente, justificadamente, a ministra Ellen Gracie.

Brasília, 9 de novembro de 2005.

MARCO AURELIO

- RELATOR

18/05/2005

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 390.840-5 MINAS GERAIS

RELATOR : **MIN. MARCO AURÉLIO**
RECORRENTE(S) : UNIMED BELO HORIZONTE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA
ADVOGADO(A/S) : JUVENIL ALVES FERREIRA FILHO E OUTRO(A/S)
ADVOGADO(A/S) : FERNANDA GUIMARÃES HERNANDES
RECORRIDO(A/S) : UNIÃO
ADVOGADO(A/S) : PFN - CLÁUDIA REGINA A. M. PEREIRA

R E L A T Ó R I O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - O Tribunal Regional Federal da 1ª Região deu provimento à apelação e à remessa oficial, pelos fundamentos assim sintetizados (folha 139):

TRIBUTÁRIO. PIS. LEIS 9.715 E 9.718/98.
CONSTITUCIONALIDADE.

1. Arguição de inconstitucionalidade rejeitada pela Corte Especial deste Tribunal (AMS nº 1999.01.00.096053-2/MG).

2. A Lei Complementar 07/70, na parte que cria a contribuição social, tem natureza de lei ordinária. Não é necessária a edição de outra lei complementar para alterá-la.

3. A Lei 9.718/98 não criou nova fonte de custeio. Faturamento e receita bruta são termos fiscais equivalentes.

4. Os efeitos produzidos pela Lei nº 9.718/98 se deram após a promulgação da EC nº 20/98, não havendo, pois, obstáculos no que tange à fundamentação baseada no novo texto constitucional.

5. A previsão contida no art. 8º, § 1º, da Lei 9.718/98, possibilitando a compensação de um terço da COFINS com a CSSL, não ofende o princípio da igualdade entre os contribuintes, vez que a permite isonomicamente em relação a todos aqueles que se encontrem em condições genericamente previstas na lei, inexistindo, destarte, o caráter confiscatório e tampouco o de empréstimo compulsório.

6. O STF firmou o entendimento de que o tempo a quo para observância do princípio da anterioridade, na hipótese, do prazo nonagesimal é o da publicação da Medida Provisória.

RE 390.840 / MG

7. É constitucional a alteração da base de cálculo do PIS, pela Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/95, e reedições, até a Medida Provisória nº 1.676-38, de 22/10/98, convertida na Lei nº 9.715/98, de 25/11/98 (AR 1998.01.00.073461-0/DF).

8. Apelo e remessa providos.

Os embargos de declaração que se seguiram (folha 140 a 148) foram desprovidos pelo Colegiado (folha 150 a 153).

No extraordinário de folha 174 a 193, interposto a partir da alínea "a" do permissivo constitucional, argumenta-se com a transgressão dos artigos 239; 195, cabeça e §§ 4º e 6º; 154, inciso I; 5º, inciso II; 150 e 59 da Carta Política da República, além do princípio da irretroatividade. Alega-se que a contribuição ao PIS restou "albergada" pelo artigo 239 da Constituição "nos mesmos termos em que foi criada e estipulada pela Lei Complementar 7/70", ou seja, recepcionou-se a base de cálculo como sendo o imposto de renda devido, ou como se devido fosse, cuja alteração somente poderia ser introduzida mediante lei complementar. Argúi-se a inconstitucionalidade da Lei nº 9.715/98, que determinou a incidência do PIS sobre o faturamento, e da Lei nº 9.718/98, que ampliou o conceito deste último, para incluir "todas as receitas auferidas (pela pessoa jurídica), independente do seu nascedouro" (folha 185). Sustenta-se que a majoração decorrente da Lei nº 9.718/98 teria, na verdade, implicado a criação de novo tributo, sem que fosse observado o devido processo legislativo. Ressalta-se que esta Corte fixara, quando do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF, conceito de faturamento diverso

RE 390.840 / MG

daquele estabelecido na Lei nº 9.718/98. Aduz-se que a Emenda Constitucional nº 20/98 "não tem o condão de retroagir para sanar os vícios da Lei nº 9.718/98", porque "editada em ambiente jurídico que não lhe recepcionava", sob pena de ofensa ao princípio da irretroatividade da lei tributária, que visa a assegurar a segurança jurídica. Assevera-se, ainda, o desrespeito ao princípio da anterioridade nonagesimal, porquanto, se válida a Lei nº 9.718/98, é a partir da publicação desta - e não da Medida Provisória nº 1.724/98 - que os efeitos incidiriam, ao fundamento de que quando "da conversão advieram mudanças substanciais no projeto inicial do Executivo" (folha 190).

As contra-razões estão à folha 204 à 216, encontrando-se o procedimento referente ao juízo primeiro de admissibilidade à folha 219.

Registro que ao especial simultaneamente interposto foi negado seguimento pelo relator (folhas 224 e 225).

A Procuradoria Geral da República emitiu o parecer de folha 238 à 246, pelo não-conhecimento do recurso quanto às alegadas violações dos artigos 239 e 5º, incisos II e LIX, por falta de prequestionamento, e desprovimento, considerada a afirmação de infrigência aos artigos 195 e 154 da Lei Fundamental, tendo-se como constitucionais as Leis nº 9.715/98 e 9.718/98.

É o relatório.

RE 390.840 / MG

V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Na interposição deste recurso, foram observados os pressupostos gerais de recorribilidade. A peça foi subscrita por profissional da advocacia credenciado pela procuração de folha 26. Quanto à oportunidade, a decisão atacada restou veiculada no Diário de 12 de março de 2002, terça-feira (folha 153-verso), ocorrendo a manifestação do inconformismo em 26 imediato, terça-feira (folha 174), no prazo assinado em lei. O preparo está comprovado à folha 175.

Procedo à divisão da matéria, apreciando, em primeiro lugar, a articulação relativa à Lei nº 9.715/98. A Corte de origem, ao decidir sob tal ângulo, fê-lo mediante a transcrição de precedentes (folha 134 a 136). Então, no que interessa ao deslinde do extraordinário, assentou que a mudança da base de cálculo prevista na Lei Complementar nº 7/70 não exigia outra lei complementar, tampouco emenda constitucional. Confira-se com a transcrição da ementa do acórdão na Apelação no Mandado de Segurança nº 1999.01.00.106425-5/BA:

1. A menção que o legislador constituinte fez à Lei Complementar nº 7/70 visou apenas melhor individualizar a Contribuição Social para o PIS, sem que isso pudesse significar que o aludido diploma legal tivesse adquirido contornos definitivos, suscetível de sofrer alterações somente por meio de emenda constitucional.

(...)

RE 390.840 / MG

Já com a reprodução da ementa atinente à Apelação no Mandado de Segurança nº 2000.01.00.040776-8/MG, decidiu-se tendo em vista a desnecessidade de se contar com lei complementar para modificar a Lei Complementar nº 7/70:

(...)

A Lei Complementar nº 7/70 não necessita da edição de outra lei complementar para que seja alterada, porque, ao disciplinar contribuição prevista na Constituição (art. 195), é, na verdade, lei ordinária material.

(...)

Logo, ao se reportar a texto constitucional, muito embora sem se fazer menção a artigo, considerou-se o disposto no artigo 239 da Carta da República. Descabe, portanto, falar de ausência de prequestionamento. A jurisprudência desta Corte é no sentido de, contando-se com requisito próprio aos recursos de natureza extraordinária, dispensar-se, em si, a referência, no acórdão impugnado mediante o recurso extraordinário, a artigo, parágrafo, inciso ou alínea da Constituição Federal.

No mais, a norma do artigo 239 em análise não implicou o engessamento do Programa de Integração Social. O teor do preceito revela, isso sim, a destinação do que arrecadado sem fazer alusão explícita à base de incidência, que continuou a ser a prevista na Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970. Daí a inviabilidade de se dizer que houve, no caso, o empréstimo de envergadura constitucional aos parâmetros da citada contribuição.

RE 390.840 / MG

Também não procede o que asseverado no tocante à necessidade de lei complementar. É certo que, originariamente, a Lei Complementar nº 7/70 dispôs sobre a incidência da contribuição sobre o valor do imposto de renda ou como se devido fosse. Todavia, a alteração que veio à balha, via Medida Provisória nº 1.676-38/98, convertida na Lei nº 9.715/98, passando a ter-se como base o faturamento, fez-se ao abrigo do artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, no que consignava, à época, que a seguridade social seria financiada pelo empregador, considerado o faturamento. Então, forçoso é concluir que não se tem situação concreta a atrair a observância necessária do § 4º do artigo 195 da Carta Política, segundo o qual a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou a expansão da seguridade social, obedecido o disposto no artigo 154, inciso I. Note-se, mais, o que assentado no voto condutor do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF, do ministro Moreira Alves. Descabe partir para a exigência de lei complementar, fixando os parâmetros da contribuição, quando estes últimos se mostrem enquadráveis na previsão do artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, na redação primitiva. O recurso, no que tange à Lei nº 9.715/98, não está a merecer provimento, ficando afastada, assim, a possibilidade de se concluir pela ofensa à Carta da República.

Examino, então, a problemática referente à Lei nº 9.718/98. Aqui há de se perceber o empréstimo de sentido todo

RE 390.840 / MG

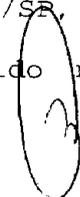
próprio ao conceito de faturamento. Eis o teor da lei envolvida na espécie:

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.

Tivesse o legislador parado nessa disciplina, aludindo a faturamento sem dar-lhe, no campo da ficção jurídica, conotação discrepante da consagrada por doutrina e jurisprudência, ter-se-ia solução idêntica à concernente à Lei nº 9.715/98. Tomar-se-ia o faturamento tal como veio a ser explicitado na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF, ou seja, a envolver o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços. Respeitado estaria o Diploma Maior ao estabelecer, no inciso I do artigo 195, o cálculo da contribuição para o financiamento da seguridade social devida pelo empregador, considerado o faturamento. Em última análise, ter-se-ia a observância da ordem natural das coisas, do conceito do instituto que é o faturamento, caminhando-se para o atendimento da jurisprudência desta Corte.

Eis um panorama de precedentes do Tribunal, considerados conceitos relativos a tributos.

Ao julgar o Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, o Plenário, sendo relator o ministro Octavio Gallotti, vencido no



RE 390.840 / MG

entendimento, teve oportunidade de proclamar que o imposto sobre serviços não incide sobre locação de bens porque locação de bens móveis não é simplesmente serviço. Fiquei com a redação do acórdão, conforme publicado na Revista Trimestral de Jurisprudência nº 178/1.265. Também na apreciação do Recurso Extraordinário nº 166.772-9/RS, o Plenário, em 12 de maio de 1994, reafirmou a necessidade de se atentar para o conceito consagrado dos institutos. Glosou a tentativa de se tomar, como abrangidos pela expressão "folha de salário", os pagamentos efetuados a administradores e autônomos - Revista Trimestral de Jurisprudência 156/666-692. E, ao examinar o Recurso Extraordinário nº 172.058-1/SC, o Plenário, em 30 de junho de 1995 e conforme acórdão publicado na Revista Trimestral de Jurisprudência nº 161/1.043-1.057, veio, mais uma vez, a dar eficácia aos figurinos constitucional e legal ao concluir que não se pode falar em imposto sobre renda sem que haja ocorrido acréscimo patrimonial representado pela aquisição de disponibilidade sobre a renda. No caso, teve-se presente não só a Lei Fundamental como também o artigo 110 do Código Tributário Nacional, consoante o qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e forma de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente pela Constituição Federal. Então, após mencionar a jurisprudência da Corte sobre a valia dos institutos, dos vocábulos e expressões constantes dos textos constitucionais e legais e considerada a visão técnico-vernacular,

RE 390.840 / MG

volto à Lei nº 9.718/98, salientando, como retratado acima, constar do artigo 2º a referência a faturamento. No artigo 3º, deu-se enfoque todo próprio, definição singular ao instituto faturamento, olvidando-se a dualidade faturamento e receita bruta de qualquer natureza, pouco importando a origem, em si, não estar revelada pela venda de mercadorias, de serviços, ou de mercadorias e serviços:

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

Não fosse o § 1º que se seguiu, ter-se-ia a observância da jurisprudência desta Corte, no que ficara explicitado, na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF, a sinonímia dos vocábulos "faturamento" e "receita bruta". Todavia, o § 1º veio a definir esta última de forma toda própria:

§ 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.

O passo mostrou-se demasiadamente largo, olvidando-se, por completo, não só a Lei Fundamental como também a interpretação desta já proclamada pelo Supremo Tribunal Federal. 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.

RE 390.840 / MG

Em síntese, o legislador ordinário (logicamente não no sentido vulgar, mas técnico-legislativo) acabou por criar uma fonte de custeio da seguridade à margem do disposto no artigo 195, com a redação vigente à época, e sem ter presente a regra do § 4º nele contido, isto é, a necessidade de novas fontes destinadas a garantir a manutenção ou a expansão da seguridade social pautar-se pela regra do artigo 154, inciso I, da Constituição Federal, que é explícito quanto à exigência de lei complementar. Antecipou-se à própria Emenda Constitucional nº 20, no que, dando nova redação ao artigo 195 da Constituição Federal, versou a incidência da contribuição sobre a receita ou o faturamento. A disjuntiva "ou" bem revela que não se tem a confusão entre o gênero "receita" e a espécie "faturamento". Repita-se, antes da Emenda Constitucional nº 20/98, posterior à Lei ora em exame, a Lei nº 9.718/98, tinha-se apenas a previsão de incidência da contribuição sobre a folha de salários, o faturamento e os lucros. Com a citada emenda, passou-se não só a se ter a abrangência quanto à primeira base de incidência, folha de salários, apanhando-se de forma linear os rendimentos do trabalho pagos ou creditados a qualquer título, mesmo sem vínculo empregatício, observando-se o precedente desta Corte, como também a inserção, considerado o que surgiu como alínea "b" do inciso I do artigo 195, da base de incidência, que é a receita.

Como, então, dizer-se, a esta altura, que houve simples explicitação do que já previsto na Carta? É admitir-se a

RE 390.840 / MG

vinda à balha de emenda constitucional sem conteúdo normativo. É admitir-se que o legislador ordinário possa, até mesmo, modificar enfoque pacificado mediante jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no que haja atuado, à luz das balizas constitucionais, como guardião da Lei Fundamental. Descabe, também, partir para o que seria a repriminção, a constitucionalização de diploma que, ao nascer, mostrou-se em conflito com a Constituição Federal. 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 transmudá-la, com nefasta inversão de valores. Ou bem a lei surge no cenário jurídico em harmonia com a Constituição Federal, ou com ela conflita, e aí afigura-se írrita, 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. Nessa parte, provejo o recurso extraordinário e com isso acolho o



RE 390.840 / MG

segundo pedido formulado na inicial, ou seja, para assentar como receita bruta ou faturamento o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de serviços ou de mercadorias e serviços, não se considerando receita de natureza diversa. Deixo de acolher o pleito de compensação de valores, porque não compôs o pedido inicial.



18/05/2005

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 390.840-5 MINAS GERAIS**VOTO - VISTA**

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO: 1. O presente julgamento tem por objeto a questão da constitucionalidade da majoração da base de cálculo da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei Federal nº 9.718/98.

A recorrente alega que tal majoração alargaria indevidamente a noção do substantivo *faturamento*, suposta à redação original do art. 195, I, da Constituição da República, instituindo, com isso, nova fonte de custeio da seguridade social ao arrepio do prescrito no art. 195, § 4º, que exige lei complementar, bem como hipótese de incidência e base de cálculo diversas das previstas na Constituição e que sejam não-cumulativas as contribuições (art. 154, I).

Tal majoração não teria, ademais, sido convalidada pela edição da Emenda Constitucional nº 20, publicada em 16 de dezembro de 1998, após a Lei nº 9.718/98 (publicada em 28 de novembro de 1998, lei de conversão da Medida Provisória nº 1.721/98).

Admitido o recurso, o relator, Min. **ILMAR GALVÃO**, deu-lhe parcial provimento, para julgar inconstitucional a majoração da base de cálculo da COFINS, na forma do art. 3º da Lei nº 9.718/98, até a edição da EC nº 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'".

O Min. **GILMAR MENDES**, em voto-vista, entendeu constitucional a majoração, pelos seguintes fundamentos:

- 1) "...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."
- 2) "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."
- 3) O conceito de faturamento assume foros institucionais, cabendo ao legislador infra-constitucional fixar-lhe os contornos: "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."
- 4) a Emenda Constitucional nº 20/98 neste contexto seria meramente "expletiva": "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."

Este entendimento foi acompanhado pelo Min. **MAURÍCIO CORREA**, que, antecipando voto, julgou constitucional a majoração.

Para melhor análise do objeto, pedi vistas dos autos.

2. A resposta à questão entrelaça-se com os contornos e os limites do papel do legislador infraconstitucional no exercício da competência tributária, que não pode alargada pela lei subalterna, porque o de que se trata é de saber



se a Lei nº 9.718/98 os ultrapassou, ou não, ao definir a compreensão e a extensão lógico-jurídicas da palavra *faturamento*, para efeitos de incidência da COFINS.

Dependendo da postura que se adote, a edição da Emenda Constitucional será, ou não, relevante à resposta. Para os eminentes Min. **GILMAR MENDES** e **MAURÍCIO CORREA**, tal exercício foi legítimo, e a EC terá sido meramente expletiva. Já para o Min. **ILMAR GALVÃO**, o exercício da competência transpôs os limites conceituais inerentes à palavra *faturamento* na redação original da CF, mas teria sido convalidada pela EC nº 20/98. Mas há terceira possibilidade: reconhecer-se a inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98 *ab initio* e a impossibilidade de sua convalidação (represtinação) pela EC nº 20/98.

3. A Lei nº 9.718/98, no art. 3º, dispôs sobre a base de cálculo da COFINS, nos seguintes termos:

“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 tais receitas.”

Na **ADI nº 2.777/SP**, de que fui relator, tive oportunidade de me manifestar sobre base de cálculo e sua importância na conformação do tributo, salientando a necessária correlação lógica e material que deve mediar entre o *fato gerador* (hipótese de incidência) e o montante sobre o qual será calculado o



débito, sob pena de desvio insuportável da competência outorgada pela Constituição da República. Disse então:

“A base de cálculo, sabe-se, “é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.” (PAULO DE BARROS CARVALHO, “Curso de Direito Tributário”, SP, Ed. Saraiva, 15ª ed., 2003, p. 327/328).

Sobre servir de parâmetro para o cálculo do tributo exigível (b), a base de cálculo deve medir, necessariamente, as proporções reais do fato (a) e confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da regra matriz de incidência tributária (*hipótese de incidência, fato gerador, fattispecie abstracta*, etc.) (c).

Este binômio, base de cálculo e critério material (*fato gerador*), é imprescindível à determinação da espécie e natureza do tributo, devendo guardar, entre ambos os elementos ou dimensões do fato gerador, estreita correlação lógica, de tal arte que, em caso de conflito, a base de cálculo prevalece como critério de identidade da natureza do tributo. É o que, de modo empírico, mas acertado, se nota ao imposto sobre a renda, cuja natureza é dada pela natureza de rendimentos tributáveis, não doutros valores aleatórios, como indenização, por exemplo. Daí dizer-se da base de cálculo que “tem o condão de infirmar o critério material oferecido no texto, que será substituído por aquele outro que percebemos medido.” (PAULO DE BARROS CARVALHO, *op. cit.*, p. 331).

Na verdade, o fato gerador, como realidade própria da ciência e do mundo jurídicos, não é figura que se esgote na mera consistência material do fato histórico que lhe corresponde, do qual é recortado pela *fattispecie* normativa abstracta, ou seja, como evento ou fenômeno que se soma aos demais fatos componentes da totalidade do mundo físico. Ele é também, e sobretudo, o mesmo fato visto na sua dimensão qualitativa de acontecimento dotado de certo valor monetário, o qual é o suporte do conceito normativo da base de cálculo do tributo incidente. Trata-se, portanto, de uma **unidade jurídico-normativa**, que, no caso, não pode dissociada nem dissolvida para efeito de interpretação da referência constitucional a “*fato gerador presumido*”, como se este se exaurisse no fato histórico bruto, com abstração de seu aspecto qualitativo, o qual está na expressão monetária do seu imanente valor como fato econômico. Um fato com determinado valor não é o mesmo que outro fato com valor diferente presumido e preestimado: se o fato real subsequente tem valor

inferior à base de cálculo do fato presumido, então, porque é outro fato verificado, não se realizou o *fato gerador presumido*.”

A base de cálculo é tão importante na identificação do tributo, que prevalece em relação ao *fato gerador* em caso de conflito.

Essas são as razões por que a competência tributária prevista na Constituição indica desde logo o *fato gerador* (hipótese de incidência) e a *base de cálculo* possíveis para instituição dos tributos, chegando a Constituição a dispor de forma expressa, no art. 145, § 2º, que “*as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos*”.

4. Na outorga de competência à União para instituir contribuições sociais, o art. 195, na redação original, vigente à época da edição da Lei nº 9.718/98, estatuiu:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;
II - dos trabalhadores;
III - sobre a receita de concursos de prognósticos” (grifei).

As contribuições sociais, criadas com suporte nesse texto, têm por hipóteses de incidência (*fattispecie*) os fatos jurídicos que lhe dão origem, como “folha de salário”, “faturamento” e “lucro”, e, conseqüentemente, por respectivas bases de cálculo possíveis a folha de salários, o faturamento e o lucro.



Consoante observação de **GERALDO ATALIBA** e **CLEBER GIARDINO**, o constituinte originário apontou para a base de cálculo da contribuição e fixou-lhe, indiretamente, o aspecto material da hipótese de incidência, de tal modo que o montante sobre o qual incidirá o tributo será o valor do *faturamento*, e o *fato gerador* serão as operações que o produzam:

“Sempre, pois, que a linguagem da lei – freqüentemente imprecisa, inadequada, superficial, reduzida – aludir a uma suposta incidência sobre essa medida econômica do fato gravado, não se iludirá nem se confundirá o interprete: entenderá – isto sem dificuldade – que, aí, o que se tributa é o próprio fato, por cuja realização se manifesta essa grandeza numérica.”¹

Daí, a COFINS (contribuição para financiamento da seguridade social), instituída pela Lei nº 9.718/98, com fundamento de validade no art. 195, I, da CF/88, ter por hipótese constitucional de incidência as operações que geram *faturamento* e, por base de cálculo, a sua expressão monetária. Vê-se logo a importância do significado e do alcance do termo *faturamento*, adotado pelo constituinte originário.

5. A Constituição Federal não explicita o sentido nem o alcance da palavra *faturamento*, como tampouco o faz em relação a “tributo”, “propriedade”, “família”, “liberdade”, “vida”, “crime”, “cidadão”, “sufrágio”, etc.. Ou seja, não há, no texto constitucional, predefinição ou conceituação formal dos termos aí usados, nem seria conveniente que o houvesse em todos os casos, pois o texto

¹ PIS – Exclusão do ICM de sua base de cálculo. Revista de Direito Tributário, nº 35, p. 155



deve adaptar-se às necessidades históricas da evolução socioeconômica, segundo sua vocação de abertura permanente. Dessa flexibilidade constitucional perante as mutações culturais, é célebre o exemplo dos conceitos jurídicos de “cidadão” e “propriedade”, nos Estados Unidos da América. No famoso caso **DRED SCOTT v SANDFORD** (1857), a Suprema Corte americana decidiu que o autor não era “cidadão” por ser escravo². Como escravo, era objeto de propriedade³ e, pois, não era titular de nenhum dos direitos reconhecidos aos cidadãos americanos, entre os quais o de acesso ao Judiciário. Apesar da subsistência léxica do texto constitucional americano, tal decisão seria hoje inadmissível, se não inconcebível segundo o espírito do tempo.

Mostrou **SAUSSURE** que ninguém pode duvidar de que o termo (signo lingüístico) não decorre da natureza do objeto (significado), mas é

² “The words ‘people of the United States’ and ‘citizens’ are synonymous terms, and mean the same thing. They both describe the political body who, according to our republican institutions, form the sovereignty, and who hold the power and conduct the Government through their representatives. They are what we familiarly call the ‘sovereign people’, and every citizen is one of this people, and a constituent member of this sovereignty. The question before us is, whether the class of persons described in the plea in abatement compose a portion of this people, and are constituent members of this sovereignty? We think they are not, and that they are not included, and were not intended to be included, under the word ‘citizens’ in the Constitution, and can therefore claim none of the rights and privileges which that instrument provides for and secures to citizens of the United States. On the contrary, they were at that time considered as a subordinate and inferior class of beings, who had been subjugated by the dominant race, and, whether emancipated or not, yet remained subject to their authority, and had no rights or privileges but such as those who held the power the Government might choose to grant them.” (*Civil Rights: Leading Cases*. Edited by **Derrick A. Bell, Jr.**. Boston: Little, Brown and Company, 1980, p. 3)

³ “The only two provisions which point to them and include them, treat them as property, and make it the duty of the Government to protect it.... The Government of the United States had no right to interfere for any other purpose but that of protecting the rights of the owner...” (*Civil Rights: Leading Cases*. cit., p. 23)

estipulado arbitrariamente pelos usuários da linguagem, mediante consenso construído ao longo da história, em torno de um código implícito de uso.⁴

As palavras (signos), assim na linguagem natural, como na técnica, de ambas as quais se vale o direito positivo para a construção do tecido normativo, são potencialmente vagas, *“esto es, tienen un campo de referencia indefinido consistente em um foco o zona central y una nebulosa de incertidumbre”*⁵ Mas isso também significa que, por maiores que sejam tais imprecisões, há sempre um limite de resistência, um conteúdo semântico mínimo recognoscível a cada vocábulo, para além do qual, parafraseando **ECO**, o intérprete não está *“autorizado a dizer que a mensagem pode significar qualquer coisa. Pode significar muitas coisas, mas há sentidos que seria despropositado sugerir”*.⁶

Para afastar ambigüidades ou construir significados no discurso normativo, pode o legislador atribuir sentidos específicos a certos termos, como o faz, p. ex., no art. 3º do Código Tributário Nacional, que impõe a definição de tributo.

Na grande maioria dos casos, porém, os termos são tomados no significado vernacular corrente, segundo o que traduzem dentro do campo de uso onde são colhidos, seja na área do próprio ordenamento jurídico, seja no

⁴ **SAUSSURE, Ferdinand de.** *Cours de linguistique générale.* Paris: Payot, 1974, p. 100, § 2. A arbitrariedade do nexó entre significado e significante não quer dizer que este dependa de livre escolha do sujeito que fala, se não que é apenas **imotivado**, *“c’est-à-dire arbitraire par rapport au signifié, avec lequel il n’a aucune attache naturelle dans la réalité”* (p. 101).

⁵ **ROSS, Alf.** *apud CAPELLA, Juan-Ramon.* *El derecho como lenguaje.* Barcelona: Ariel, 1968, p. 248.

âmbito das demais ciências, como economia (*juros*), biologia (*morte, vida, etc.*), e, até, em outros estratos lingüísticos, como o inglês (*software, internet, franchising, leasing*), sem necessidade de processo autônomo de elucidação.

Quando o legislador, para responder a estratégias normativas, pretende adjudicar a algum velho termo, novo significado, diverso dos usuais, explicita-o mediante construção formal do seu conceito jurídico-normativo, sem prejuízo de fixar, em determinada província jurídica, conceito diferente do que usa noutra, o que pode bem ver-se ao art. 327 do Código Penal, que define “funcionário público” para efeitos criminais⁷, e ao art. 2º da Lei de Improbidade Administrativa (Lei nº 8.429/92), que atribui, para seus fins, análogo conceito à expressão “agente público”.⁸

Quando não haja conceito jurídico expresso, tem o intérprete de se socorrer, para a re-construção semântica, dos instrumentos disponíveis no próprio sistema do direito positivo, ou nos diferentes corpos de linguagem.

⁶ **ECO, Humberto.** *Interperetação e superinterpretação.* Trad.: MF. São Paulo: Martins Fontes, 1993, p. 50. Grifos do original.

⁷ “Art. 327. Considera-se funcionário público, para os efeitos penais, quem, embora transitoriamente ou sem remuneração, exerce cargo, emprego ou função pública.

§ 1º equipara-se a funcionário público quem exerce cargo, emprego ou função em entidade paraestatal, e quem trabalha para empresa prestadora de serviço contratada ou conveniada para a execução de atividade típica da Administração Pública.

§ 2º A pena será aumentada da terça parte quando os autores dos crimes previstos neste Capítulo forem ocupantes de cargos em comissão ou de função de direção ou assessoramento de órgão da administração direta, sociedade de economia mista, empresa pública ou fundação instituída pelo poder público.”

⁸ “Art. 2º Reputa-se agente público, para os efeitos desta lei, todo aquele que exerce, ainda que transitoriamente ou sem remuneração, por eleição, nomeação, designação, contratação ou qualquer outra forma de investidura ou vínculo, mandato, cargo, emprego ou função nas entidades mencionadas no artigo anterior.”



6. Como já exposto, não há, na Constituição Federal, prescrição de significado do termo *faturamento*. Se se escusou a Constituição de o definir, tem o intérprete de verificar, primeiro, se, no próprio ordenamento, havia então algum valor semântico a que pudesse filiar-se o uso constitucional do vocábulo, sem explicitação de sentido particular, nem necessidade de futura regulamentação por lei inferior. É que, se há correspondente semântico na ordem jurídica, a presunção é de que a ele se refere o uso constitucional. Quando u'a mesma palavra, usada pela Constituição sem definição expressa nem contextual, guarde dois ou mais sentidos, um dos quais já incorporado ao ordenamento jurídico, será esse, não outro, seu conteúdo semântico, porque seria despropositado supor que o texto normativo esteja aludindo a objeto extrajurídico.

Ora, o fato de o art. 195, § 4º, da Constituição da República, ao dar competência suplementar à União para instituir contribuições sociais inespecíficas, dependentes de "*outras fontes destinadas à manutenção ou expansão da seguridade*", já prova que, ao aludir a "*faturamento*", além de "folha de salário" e "lucro", empregou essa palavra em sentido predeterminado, pois de outro modo a previsão daquela competência residual perderia todo o senso, ao admitir-se fossem vagos e imprecisos os conceitos de *faturamento*, de folha de salário e de lucro!

Mas convém lembrar que o Código Comercial, de 1850, usava a palavra *fatura* em diversos textos, sempre na acepção de documento

representativo da venda mercantil⁹, de modo que aí o substantivo *faturamento* significava o ato de faturar, ou o conjunto de faturas.

O mesmo sentido de *fatura* entrou na Lei nº 5.474/1968 (Lei das Duplicatas), cujo art. 1º prescreve:

“Art. 1º. Em todo o contrato de compra e venda mercantil entre partes domiciliadas no território brasileiro, com prazo não inferior a 30 (trinta) dias, contado da data da entrega ou do despacho das mercadorias, o vendedor extrairá a respectiva fatura para apresentação ao comprador.

§ 1º A fatura discriminará as mercadorias vendidas ou, quando convier ao vendedor, indicará somente os números e valores das notas parciais expedidas por ocasião das vendas, despachos ou entregas das mercadorias.”

A fatura, emitida pelo vendedor, sempre representou a *compra e venda mercantil*, que, no contexto da legislação comercial então vigente, era a expressão genérica das vendas inerentes ao exercício da atividade do comerciante.

Com a deslocação histórica do foco sobre a importância econômica e a tipificação dogmática da atividade negocial, do conceito de *comerciante* para o de *empresa*, justificava-se rever a noção de *faturamento* para que passasse a denotar agora as vendas realizadas pela *empresa* e

⁹ “Art. 219 - Nas vendas em grosso ou por atacado entre comerciantes, o vendedor é obrigado a apresentar ao comprador por duplicado, no ato da entrega das mercadorias, a fatura ou conta dos gêneros vendidos, as quais serão por ambos assinadas, uma para ficar na mão do vendedor e outra na do comprador. Não se declarando na fatura o prazo do pagamento, presume-se que a compra foi à vista (artigo nº. 137). As faturas sobreditas, não sendo reclamadas pelo vendedor ou comprador, dentro de 10 (dez) dias subseqüentes à entrega e recebimento (artigo nº. 135), presumem-se contas líquidas.”



relacionadas à sua “atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”, como consta hoje do art. 966 do Código Civil.

Essa interpretação já era preconizada por **GERALDO ATALIBA** e **CLEBER GIARDINO**, em artigo publicado em 1986:

“Em primeiro lugar, esse fato – consistente em “emitir faturas” – não tem, em si mesmo, nenhuma relevância econômica. É mera decorrência de outro acontecimento – este, sim, economicamente importante – correspondente à realização de “operações” ou atividades da qual esse faturamento decorre. Em segundo lugar, fosse o fato de “emitir faturas” a hipótese de incidência desse tributo destinado ao PIS e o tributo – ao contrário do que é cediço e corrente – seria enquadrável na classe dos subordinados ao “princípio documental” que, assim, com clareza meridiana, é exposto por Amílcar de Araújo Falcão: ‘Pode, para tal fim, o legislador, efetivamente, consagrar um de dois princípios, critérios ou técnicas: a) o princípio negocial (*Geschäftsprinzip*), por força do qual o fato gerador é considerado qualquer que seja a forma de exteriorização: b) o princípio documental (*Urkunden* ou *Beurkundungsprinzip*), que consiste no acréscimo de um **plus** à configuração do fato gerador, com a exigência de que, além da essencial consistência do fato, ato ou negócio que nele se contém (*gestum*) *id quod interest* – tal fato tenha por forma de exteriorização uma versão documental, um *scriptum*, um instrumento específico” (*Fato gerador da Obrigação Tributária*, 4ª ed., Ed. RT., p. 79)’.

“Vale dizer: fosse essa a hipótese, e, v.g., o contribuinte que vendesse a vista, sem emitir faturas, não pagaria PIS. O tributo só recairia sobre as vendas “exteriorizadas em faturas”, ou seja, sobre a documentação referente à operação a prazo, o que, sabidamente, nunca foi pretendido ou sustentado pela doutrina formada sobre esse tributo, nem decorre, mediata ou imediatamente, da lei. Parece, pois, visível que o fato pressuposto na expressão “faturamento” não é o “emitir faturas”, “realizar faturamento”, ou conceito equivalente, porém, outro, de distinta consistência, como se verá.”¹⁰

Faturamento nesse sentido, isto é, entendido como resultado econômico das operações empresariais típicas, constitui a base de cálculo da contribuição, enquanto representação quantitativa do fato econômico tributado.

Noutras palavras, o fato gerador constitucional da COFINS são as operações econômicas que se exteriorizam no *faturamento* (sua base de cálculo), porque não poderia nunca corresponder ao ato de emitir faturas, coisa que, como alternativa semântica possível, seria de todo absurda, pois bastaria à empresa não emitir faturas para se furtar à tributação.

7. Ainda no universo semântico normativo, *faturamento* não pode soar o mesmo que *receita*, nem confundidas ou identificadas as operações (fatos) “*por cujas realizações se manifestam essas grandezas numéricas*”.¹¹

A Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/1976) prescreve que a escrituração da companhia “*será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos*” (art. 177), e, na disposição anterior, toma de empréstimo à ciência contábil os termos com que regula a elaboração das demonstrações financeiras, *verbis*:

“Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I – balanço patrimonial;

II – demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III – demonstração do resultado do exercício; e

IV – demonstração das origens e aplicações de recursos.”

¹⁰ PIS – Exclusão do ICM de sua base de cálculo. Revista de Direito Tributário nº 35, p. 153-154.

¹¹ GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO. *Ob cit.*, p. 155.

Nesse quadro normativo, releva apreender os conteúdos semânticos ou usos lingüísticos que, subjacentes ao vocábulo *receita*, aparecem na seção relativa às “*demonstrações do resultado do exercício*”. Diz, a respeito, o art. 187 daquela Lei:

“Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I – a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II – a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III- as despesas com vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV – o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais;

V – o resultado do exercício antes do Imposto de Renda e a provisão para o imposto;

VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

VII – o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º. Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

(...)”

Como se vê sem grande esforço, o substantivo *receita* designa aí o gênero, compreensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial. Todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, *receita* (gênero). Mas nem toda receita será operacional, porque pode havê-la não operacional. Segundo o disposto no art. 187 da Lei nº 6.404/76, distinguem-se, pelo menos, as seguintes modalidades de receita:

- i) receita bruta das vendas e serviços;
- ii) receita líquida das vendas e serviços;
- iii) receitas gerais e administrativas (operacionais);
- iv) receitas não operacionais.

Não precisa recorrer às noções elementares da Lógica Formal sobre as distinções entre gênero e espécie, para reavivar que, nesta, sempre há um excesso de conotação e um *deficit* de denotação em relação àquele. Nem para atinar logo em que, como já visto, *faturamento* também significa percepção de valores e, como tal, pertence ao gênero ou classe *receita*, mas com a diferença específica de que compreende apenas os valores oriundos do exercício da “*atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços*” (venda de mercadorias e de serviços). De modo que o conceito legal de *faturamento* coincide com a modalidade de receita discriminada no inc. I do art. 187 da Lei das Sociedades por Ações, ou seja, é “*receita bruta de vendas e de serviços*”. Donde, a conclusão imediata de que, no juízo da lei contemporânea ao início de vigência da atual Constituição da República, embora todo *faturamento* seja *receita*, nem toda *receita* é *faturamento*.

Esta distinção não é nova na Corte.

8. A acomodação prática do conceito legal do termo *faturamento*, estampado na Constituição, às exigências históricas da evolução da atividade empresarial, para, dentro dos limites da resistência semântica do vocábulo,



denotar o produto das vendas de mercadorias e de serviços, já foi reconhecida desta Corte, no julgamento do **RE nº 150.764**. Nele observou o Min. **ILMAR GALVÃO**:

“(…) a contribuição do art. 239 satisfaz a previsão do art. 195, I, no que toca à contribuição calculada sobre o faturamento. De outra parte, o D.L. 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 efeitos fiscais, 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 de mercadorias e serviços, nada mais fez do que instituir contribuição social sobre o faturamento.” (grifei)

Este mesmo preciso conceito do significante *faturamento*, como receita bruta proveniente de venda de mercadorias e de serviços, foi, aliás, fixado e adotado no julgamento da **ADC nº 1-DF**. Veja-se:

“Note-se que a Lei Complementar nº 70/91, ao considerar o faturamento como “a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza” nada mais fez do que lhe dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro **ILMAR GALVÃO**, no voto que proferiu no **RE 150.764**, ao acentuar que o conceito de receita bruta de vendas de mercadorias e de mercadorias e de serviços ‘coincide com o de faturamento, que, para efeitos 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 187/36)” (trecho do voto do Rel. Min. **MOREIRA ALVES**)

“Por fim, assinale-se a ausência de incongruência do excogitado art. 2º da LC 70/91, com o disposto no art. 195, I, da CF/88, ao definir “faturamento” como “a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.”



De efeito, o conceito de “receita bruta” não discrepa do “faturamento”, na acepção que este termo é utilizado para efeitos fiscais, seja, o que corresponde ao produto de todas as vendas, não havendo qualquer razão para que lhe seja restringida a compreensão, estreitando-o nos limites do significado que o termo possui em direito comercial, seja, aquele que abrange tão-somente as vendas a prazo (art. 1º da Lei nº 187/68), em que a emissão de uma “fatura” constitui formalidade indispensável ao saque da correspondente duplicata.” (trecho do voto do Min. **ILMAR GALVÃO**)

Em diversas outras passagens do julgamento, fez-se remissão ao decidido pelo Plenário no **RE nº 170.555-PE** sobre o FINSOCIAL (Rel. p/ o ac. Min. **SEPÚLVEDA PERTENCE**, *RTJ 149/259-293*), a respeito da relação lógico-jurídica entre o conceito de *faturamento* pressuposto pela Constituição e o de *receita bruta* previsto na lei de instituição daquele tributo. Ficou aí decidido expressamente que: *i) faturamento não se confunde com receita* (esta é mais ampla que aquele); *ii) 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 (interpretação conforme).

9. No **RE nº 170.555-PE**, atacava-se, dentre outras normas, a constitucionalidade do art. 28 da Lei nº 7.738/89, que dispunha:

“Art. 28. Observado o disposto no art. 195, § 6º, da Constituição, as empresas públicas ou privadas, que realizam exclusivamente venda de serviços, calcularão a contribuição para o FINSOCIAL à alíquota de meio por cento sobre a receita bruta.”

Tal preceito, segundo a recorrida, teria ampliado o conceito de *faturamento* adotado pela Constituição na redação original do art. 195, I, que é o que agora se torna a argüir e discutir.

O Plenário entendeu que o FINSOCIAL fora recebido como contribuição social e que a expressão *receita bruta* deveria interpretar-se em conformidade ou correspondência com a noção de *faturamento* acolhida pela Constituição, no seguinte valor semântico:

“(...)

8. A contribuição social questionada se insere entre as previstas no art. 195, I, CF, e sua instituição, portanto, dispensa lei complementar: **no art. 28 da Lei nº 7738/89, 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 Decreto-lei nº 2.397/87, que é equiparável à noção corrente de “faturamento” das empresas de serviço.”** (grifei)

Prevaleceu a interpretação professada pelo Min. **SEPÚLVEDA PERTENCE**, designado relator do acórdão, nos seguintes termos:

“42. Resta, nesse ponto, o argumento de maior peso, extraído do teor do art. 28 analisado: não se cuidaria nele de contribuição incidente sobre o faturamento – hipótese em que, por força do art. 195, I, se entendeu bastante a instituí-la a lei ordinária -, mas, literalmente, de contribuição sobre a **receita bruta**, coisa diversa, que, por isso, só poderia legitimar-se com base no art. 195, § 4º, CF, o qual, para a criação de outras fontes de financiamento da segurança social, determinou a observância do art. 154, I, e, portanto, da exigência de lei complementar no último contida. Nessa linha, impressionou-me fundamente a cerrada argumentação desenvolvida em seus estudos por Ataliba e Giardino (RD Trib., 35/151), Mizabel Derzi (RD Trib., 55/194, 217), Gustavo Miguez de Mello (Parecer no Instituto dos Advogados Brasileiros) e Hamilton Dias de Souza (memorial).

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 Dec.-Lei 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 incidentes sobre vendas”

45. Sucede que, antes da Constituição, precisamente para a determinação da base de cálculo do FINSOCIAL, o Dec.-Lei 2.397, de 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 Dec.-Lei 1.598/77, de modo, na verdade, a fazer artificioso, desde então, distingui-lo da noção corrente de **faturamento**.

46. Recordem-se, na conformidade do referido Dec.-Lei 2.397/87, a nova redação do § 1º e o § 4º - esse, então acrescentado ao art. 1º do Dec.-Lei 1.940/82, regente do FINSOCIAL sobre a **receita bruta** das empresas:

“Art. 22 (...)

§ 1º A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5% (meio por cento) e incidirá mensalmente sobre:

a) a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços de qualquer natureza, das empresas públicas ou privadas definidas como pessoa jurídica ou a elas equiparadas pela legislação do Imposto sobre a Renda;

b) as rendas e receitas operacionais das instituições financeiras e entidades a elas equiparadas, permitidas as seguintes exclusões: encargos com obrigações por refinanciamentos e repasse de recursos de órgãos oficiais e do exterior despesas de captação de títulos de renda fixa no mercado aberto, em valor limitado aos das rendas obtidas nessas operações; juros e correção monetária passiva decorrentes de empréstimos efetuados ao Sistema Financeiro de Habitação; variação monetária passiva dos recursos captados do público; despesas com recursos, em moeda estrangeira, de debêntures e de arrendamento; e despesas com cessão de créditos com coobrigação, em valor limitado ao das rendas obtidas nessas operações, somente no caso das instituições cedentes;

c) as receitas operacionais e patrimoniais das sociedades seguradoras e entidades a elas equiparadas.

(...)

4º Não integra as rendas e receitas de que trata o § 1º deste artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, conforme o caso, o valor:

a) do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), do Imposto sobre Transportes (IST), do Imposto Único sobre Lubrificantes e

Combustíveis Líquidos e Gasosos (IULCLG), do Imposto Único sobre Minerais (IUM), e do Imposto Único sobre Energia Elétrica (IUEE), quando destacados em separado no documento fiscal pelos respectivos contribuintes;

b) dos empréstimos compulsórios;

c) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente;

d) das receitas de Certificados de Depósitos Interfinanceiros.“

47. Parece curial, **data vênia**, que a partir da explícita vinculação genética da contribuição social de que cuida o art. 28 da Lei 7.738/89 ao FINSOCIAL, é na legislação desta, e não alhures, que se há de buscar a definição específica da respectiva base de cálculo, na qual receita bruta e faturamento se identificam: mas ainda que no tópico anterior, essa é a solução imposta, no ponto, pelo postulado da interpretação conforme a Constituição.

48. E se se cuida, portanto, no art. 28, de contribuição social sobre o **faturamento** – repita-se -, tudo o que agora se reagita na sustentação da exigência da lei complementar ficou superado, na jurisprudência consensual da Corte, quando repeliu a mesma e suposta exigência formal relativamente à contribuição social sobre o lucro.

(...)

54. Por tudo isso, não vejo inconstitucionalidade no art. 28 da Lei 7.738/89, a cuja validade entendo restringir-se o tema deste recurso extraordinário, desde que nele a “**receita bruta**”, base de cálculo da contribuição, se entenda referida aos parâmetros de sua definição no Dec.-Lei 2.397/87, de modo a conformá-la à noção de faturamento das empresas prestadoras de serviços.”

Em relação a esse último dispositivo (art. 28), que, integrado pelo Decreto-lei nº 2.397/87, considerava como faturamento a receita bruta de venda de mercadorias e de serviços, os Min. **MARCO AURÉLIO** e **CARLOS VELLOSO** descartaram o expediente técnico da interpretação conforme, dada a impossibilidade teórica de alargamento de conceito usado pela Constituição Federal na outorga de competência tributária. É o que se tira ao voto do Min. **MARCO AURÉLIO**, *verbis*:

“Senhor Presidente, se assim o é, peço **vênia** aqueles que dissentiram do nobre Ministro Relator para entender que o artigo 28 da Lei nº 7.738/89 não se coaduna, de modo algum, com o contido no inciso I do



artigo 195. Por que conluo desta maneira? Porque não posso atribuir ao legislador a inserção de expressões, a inserção de vocábulos em preceitos de lei sem o sentido vernacular, e, aqui, mais do que o sentido vernacular, temos o sentido técnico. Refiro-me à alusão à base de incidência da parcela. O preceito está assim redigido:

“Observado o disposto no art. 195, § 6º da Constituição, as empresas públicas ou privadas – como se as primeiras não fossem pessoas jurídicas de direito privado – que realizam exclusivamente venda de serviços calcularão a contribuição para o FINSOCIAL à alíquota de 0,5%”

E aí vem o trecho que conflita com o inciso I do artigo 195 da Lei Máxima – “sobre receita bruta”.

Senhor Presidente, não posso dizer que receita bruta consubstancia sinônimo de faturamento.

(...)

Não posso, onde está escrito “receita bruta”, entender que houve referência ao que contemplado na Carta, a faturamento, a receita líquida. Não posso! Se o fizer, Senhor Presidente, estarei partindo para um campo de absoluto subjetivismo. Tenho que enfrentar a lei tal como ela se contém. Tenho que proceder ao cotejo sem substituir-me como que ao legislador, sem alterar o próprio texto legal. Reafirmo: o que nós temos no artigo 28 em comento, e creio que todos ou quase todos concordam com essa assertiva, é a disciplina da contribuição, pelo menos assim se pretendeu, prevista no inciso I do artigo 195. Só que se abandonou, por completo, o vocábulo “faturamento”. Abandonou-se a base de incidência constitucional para cogitar-se, em substituição indevida, da receita bruta. A menos que se demonstre que receita bruta tem significado idêntico ao significado de faturamento, teremos que caminhar para a conclusão sobre a inconstitucionalidade do artigo 28 da Lei nº 7.738”. (grifei)

O Min. **CARLOS VELLOSO** acenou para distinção conceitual,

que lhe pareceu sutil, entre *faturamento* e *receita bruta*, da seguinte forma:

“O Decreto-Lei nº 2.397 se refere a receitas, e o FINSOCIAL está de pé em razão do artigo 56, ADCT, até que a lei institua regularmente contribuição na forma da Constituição. Instituiu sobre faturamento? Não! Sobre renda bruta. Os conceitos diferem, não há uma grande diferença, mas diferem. V. Exa. Sabe que, em termos de Direito Tributário, como em Direito Penal, para instituir tributo não cabem interpretações analógicas.”

Apesar dessas divergências dos Min. **MARCO AURÉLIO** e **CARLOS VELLOSO** no que respeita à constitucionalidade da norma, foi



unânime o julgamento quanto a uma perceptível distinção entre as idéias normativas de *faturamento* e de *receita bruta*, tomada esta em acepção genérica: **“Há um consenso: faturamento é menos que receita bruta.”** (Min. **SEPÚLVEDA PERTENCE**, *RTJ* v. 149, p. 287). O art. 28 da Lei nº 7.738/89 foi havido por constitucional em interpretação conforme à Constituição, para que se entendesse a expressão *receita bruta*, nele veiculada, como “*receita bruta da venda de mercadorias e da prestação de serviços*”, cujo significado restrito e específico afirmou-se equivalente ao conceito constitucional de *faturamento*.

Está claro, portanto, que, na larga discussão acerca da noção constitucional do termo *faturamento*, ficaram expressamente reconhecidas e decididas duas coisas irrefutáveis: a) o sentido normativo da expressão *receita bruta da venda de mercadorias e da prestação de serviços* correspondia ao conceito constitucional de *faturamento*; b) mas, porque mais amplo e extenso como denotação própria do gênero, o significado da locução legal *receita bruta* ultrapassava os limites semânticos desse mesmo conceito. É o que, em primoroso memorial, sublinhou e sintetizou **HUMBERTO ÁVILA**:

“A leitura deste longo precedente pode levar à interpretação de que o Supremo Tribunal Federal igualou o conceito de “faturamento” ao conceito de “receita bruta”. Não o fez, porém. O que ocorreu foi algo diverso: para manter a constitucionalidade da norma, o Tribunal resolveu empreender uma interpretação conforme a Constituição para o efeito de entender que a expressão legal “receita bruta” só seria constitucional se se enquadrasse no conceito de faturamento e, para isso, deveria ser entendida como receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços, pois esse seria, precisamente, o conceito de faturamento incorporado da legislação infraconstitucional pela Constituição”.



10. Por rematar a pesquisa, além desses julgados, em que a Corte estabeleceu que a noção constitucional do termo *faturamento* coincidia com o conceito infraconstitucional específico de receita bruta, enquanto produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços, igual interpretação foi proclamada no julgamento do **RE nº 150.164-PR**.

Ali notou o Min. **ILMAR GALVÃO**:

“(…) a contribuição do art. 239 satisfaz a previsão do art. 195, I, no que toca à contribuição calculada sobre o faturamento. De outra parte, o D.L. 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 efeitos fiscais, 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 de mercadorias e serviços, nada mais fez do que instituir contribuição social sobre o faturamento.” (grifei)

11. A questão posta neste caso é, em tudo, muito semelhante à que se analisou e decidiu nos precedentes representados dos **RE nº 150.164-PR** e **RE nº 150.755-PE**, mas é ainda mais grave nas conseqüências.

O art. 3º da Lei nº 9.718/98 também considerou como base de cálculo da COFINS, incidente sobre as operações cuja prática se traduz na expressão econômica do *faturamento* (art. 195, I, da CF/88), a *receita bruta*, nos moldes do que o fez a Lei nº 7.738/89, mas, no § 1º, definiu-a como a totalidade das receitas, ou seja, tomou o gênero pela espécie:



§ 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 tais receitas.”

Tal atribuição legal de denotação ou significado mais extenso, que compreende todos os elementos do gênero ou classe de receitas, seria válida, se não afrontasse o alcance do texto constitucional que usa o termo *faturamento*, para outorga de competência tributária, com conteúdo semântico mínimo, sem o qual seria impossível observar e controlar os limites dessa mesma competência constitucional, assim como seria impossível preservar todo o grave alcance da proibição constitucional de prisão civil por dívida (art. 5º, LXVII), se não fosse compreensível e restrita a condição jurídica de *depositário infiel*.

Apesar de parecer expletivo, ante a própria inteligência do sistema, o qual já não permite alteração da competência tributária pelo ente federado que a recebe, dada a rigidez constitucional, é, a respeito, peremptório o art. 110 do Código Tributário:

“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.”

É claro que o preceito não serve a interpretar a Constituição, mas tem eficácia enquanto predica sanção de invalidez às normas tributárias que



a contrariem nos aspectos enunciados. E não deixa de confirmar que a Constituição da República usa, implicitamente, conceitos de direito privado para definir ou limitar competências tributárias.

Ao outorgar à União competência para instituir contribuição social sobre o *faturamento*, o constituinte originário indicou-lhe desde logo, de modo expresso, o fato gerador (hipótese de incidência) e a base de cálculo possíveis, interditando *ipso facto* à lei subalterna alargar ou burlar tais limites mediante subterfúgios lingüísticos ou conceituais, como, p. ex., alteração dos significados normativos incorporados pela Constituição. É, nisso, velha mas oportuna, a observação do Min. **LUIZ GALLOTTI**:

“Sr. Presidente, é certo que podemos interpretar a lei, de modo a arredar a inconstitucionalidade. Mas, interpretar interpretando e, não, mudando-lhe o texto, e, menos ainda, criando um imposto novo, que a lei não criou.

Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiaria todo o sistema constitucional tributário inscrito na Constituição.” (voto no RE nº 71.758-GB, RTJ v. 66, p. 165)

E, tão oportuna, posto que menos velha, a que fez o Min. **JOAQUIM BARBOSA**, quando ainda atuava na Procuradoria Regional da República da 2ª Região, no Mandado de Segurança nº 2000.02.01.055959-7, no TRF-2ª Região:

“Ademais, tal conceito é de direito privado, devendo ser observado pelo legislador tributário, sob pena de ilegalidade da medida adotada, por

estar contrariando a norma geral de Direito Tributário prevista no art. 110 do Código Tributário Nacional .

(...)

A propósito, vale destacar que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, em decisão proferida nos autos do Recurso Extraordinário nº 203.075-9, sendo relator o Ministro Maurício Correa, in DJ 15/09/98, firmou entendimento de que o desrespeito a um conceito de Direito Privado, pelo legislador tributário, acarreta a invalidade do dispositivo legal posto desta forma no sistema jurídico: “desse modo, é de fundamental importância que se busque interpretar os princípios gerais de direito privado, para pesquisar a definição, o conteúdo e o alcance dos conceitos utilizados pela Constituição Federal que, por estarem prescritos na legislação comum, não podem ser alterados pela legislação tributária (CTN, art. 109 e 110).

Diante de todo exposto, resulta claro que outras receitas, além daquelas resultantes das próprias operações de venda de mercadorias ou prestação de serviços das pessoas jurídicas, não se enquadram na definição de faturamento contida no texto constitucional, em sua redação original.” (parecer acostado por memorial)

12. Quanto à corrupção legal dos termos e conceitos usados ou supostos pela Constituição da República ao outorgar competências tributárias, também é útil recorrer a precedentes da Corte, para raciocinar por analogia neste caso, que é algo parecido, no plano teórico, com a causa do RE nº 166.772--RS, cujo objeto era o alcance lógico-jurídico da expressão *folha de salários*, constante do art. 195, I, da Constituição da República, que atribui à União competência para criar contribuição sobre a correspondente materialidade econômica.

A Lei Federal nº 7.787, de 30 de junho de 1989, no art. 3º, I, dispôs que a contribuição social sobre a folha de salários incidiria também sobre os valores pagos a “autônomos e administradores”. Toda a questão, ali, estava em saber se o legislador federal, no exercício da competência que lhe deu o art. 195, I, para instituir contribuição sobre a “folha de salários”, poderia considerar,



para esse efeito, as importâncias pagas a “autônomos e administradores”. A

Corte, posto que por maioria de votos, entendeu que não:

“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, descabe “inserir na regra de direito o próprio juízo - pro mais sensato que seja - sobre a finalidade que ‘conviria’ fosse por ela perseguida” - Celso Antônio Bandeira de Mello - em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este àquele.

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, no caso do direito, pela atuação dos Pretórios.

SEGURIDADE SOCIAL - DISCIPLINA - ESPÉCIES - CONSTITUIÇÕES FEDERAIS - DISTINÇÃO. Sob a égide das Constituições Federais de 1934, 1946 e 1967, bem como da Emenda Constitucional nº 1/69, teve-se a previsão geral do tríptico custeio, ficando aberto campo propício a que, por norma ordinária, ocorresse a regência das contribuições. A Carta da República de 1988 inovou. Em preceitos exaustivos - incisos I, II e III do artigo 195 - impôs contribuições, dispondo que a lei poderia criar novas fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecida a regra do artigo 154, inciso I, nela inserta (4 do artigo 195 em comentário).

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - TOMADOR DO SERVIÇO - PAGAMENTOS A ADMINISTRADORES E AUTÔNOMOS - REGÊNCIA. A relação jurídica mantida com administradores e autônomos não resulta de contrato de trabalho e, portanto, de ajuste formalizado à luz da Consolidação das Leis do Trabalho. Daí a impossibilidade de se dizer que o tomador dos serviços qualifica-se como empregador e que a satisfação do que devido ocorra via folha de salários. Afastado o enquadramento no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, exsurge a desvalia constitucional da norma ordinária disciplinadora da matéria. A referência contida no § 4º do artigo 195 da Constituição Federal ao inciso I do artigo 154 nela insculpido, impõe a observância de veículo próprio - a lei complementar. Inconstitucionalidade do inciso I do artigo 3º da Lei nº 7.787/89, no que

abrangido o que pago a administradores e autônomos. Declaração de inconstitucionalidade limitada pela controvérsia dos autos, no que não envolvidos pagamentos a avulsos.”

A inversão, se não subversão, da relação lógica entre gênero e espécie na denotação dos mesmos termos, pela lei inferior, em hostilidade com a Constituição da República, mediante alargamento dos limites da competência tributária, foi bem percebida pela Corte, como se infere ao voto do Min. **CELSO DE MELLO**:

“Entendo, sr. Presidente – tal como o demonstrou o em. Relator em densa análise do tema – que inexistente qualquer vínculo empregatício entre as empresas tomadoras de serviços, de um lado, e os administradores não-empregados e os profissionais autônomos, de outro.

(...)

Firmada esta premissa básica - ... -, e tendo ainda presente, ainda, que o **salário** constitui noção legal revestida de significado próprio, qualificável como expressão econômico-financeira da contraprestação do serviço realizado sob regime de execução **subordinada**, torna-se evidente que a locução constitucional “**folha de salários**”, inscrita no art. 195, I, da Carta Política, há de ser definida em função de critérios estritamente técnicos, a serem considerados na exata e usual dimensão que lhes confere o Direito do Trabalho.

Isso significa, portanto, que a expressão “**folha de salários**” refere-se ao conjunto de valores remuneratórios pagos pela empresa às pessoas que lhe prestam serviços com vínculo de subordinação jurídica.

Desse modo, não se pode entender como subsumida à noção de “**folha de salários**” qualquer remuneração paga por serviços que não se originem da execução de um contrato individual de trabalho. A expressão constitucional “**folha de salários**” reveste-se de sentido técnico e possui significado conceitual que não autoriza a sua utilização em desconformidade com a definição, o conteúdo e o alcance adotados pelo Direito do Trabalho.

Disso decorre que os valores pecuniários pagos aos profissionais que **não executam** trabalho subordinado não se ajustam à definição técnico-legal de salário, de tal modo que a locução constitucional “**folha de salários**” não abrange, na especificidade de sua noção conceitual, a remuneração paga pelas empresas por serviços que lhes são prestados sem qualquer vínculo de subordinação jurídica.

(...)



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, que faz prevalecer, consoante adverte ALIOMAR BALEEIRO (*“Direito Tributário Brasileiro”*, p. 444, 10ª ed., 1993, Forense), *“o império do Direito Privado (...) quanto à definição, conteúdo e ao alcance dos institutos, conceitos e formas daquele direito..”* (grifos originais)

Noutras palavras, o que se assentou aí foi que a extensão lógico-jurídica da locução constitucional *“folha de salários”* se atrela ao conceito normativo da classe *empregados*, representando a soma dos valores que lhes são pagos por conta da relação de trabalho. De modo que, como espécie do gênero *“valores pagos pela pessoa jurídica por prestação de serviços”*, não poderia o legislador federal tomá-la pelo gênero, pois a competência do art. 195, I, se restringe àquela. E, como a competência para instituir contribuição sobre os demais rendimentos pagos seria também da União, a ofensa foi tida por formal, exatamente como aparece no presente caso, porque desrespeitado o disposto no art. 195, § 4º, da Constituição da República:

“De outro lado, impõe-se observar que a União Federal, para instituir **validamente** nova contribuição social, tendo presente a situação dos referidos profissionais não-empregados, deveria valer-se, **não de simples lei ordinária**, mas **necessariamente**, de espécie normativa juridicamente mais qualificada: **lei complementar**.”

A exigibilidade de lei complementar revela-se inquestionável no caso, eis que a imposição dessa espécie legislativa decorre de expressa previsão constitucional. A norma inscrita no art. 195, § 4º, da Carta Política, ao autorizar o legislador a instituir **outras** fontes de custeio destinadas a garantir a manutenção ou a expansão da seguridade social,



tornou imprescindível, para esse específico efeito, a utilização de lei complementar pelo Poder Público.

(...)

Se é exato que o Poder Legislativo não dispõe da atribuição discricionária de definir quais as matérias a serem disciplinadas mediante lei complementar, não é menos correto reconhecer que, em havendo – tal como ocorre na hipótese a que se refere o art. 195, § 4º, da Carta Federal – prescrição constitucional expressa no sentido de submeter o trato de determinado tema ao domínio normativo da lei complementar, a inobservância dessa determinação, pelo legislador, gera um irremissível vício de inconstitucionalidade (GERALDO ATALIBA, “Lei complementar na Constituição”, p. 30, 1971, RT; JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, “Lei Complementar tributária”, p. 34/35, 1975, RT/EDUC e CELSO BASTOS, “Lei Complementar”, p. 16,/17, 1985, Saraiva.) (do voto do Min. CELSO DE MELLO no cit. RE nº 166.772-RS. Grifos originais)

No mesmo sentido foi o voto do Relator, Min. MARCO

AURÉLIO:

“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 imunes 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 artigo 195, não há a menor dúvida, atribui a toda a sociedade o financiamento, de forma direta e indireta, da seguridade 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 balha via lei complementar, consoante previsto no § 4º do citado artigo e já sedimentado por força dos precedentes desta Corte anteriormente referidos.

(...)

Assim enquadrado o direito, o meio justifica o fim, mas não este àquele. Compreendo as grandes dificuldades de caixa que decorrem do sistema de seguridade social pátrio. 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 exsurtem em descompasso. Atente-se para a advertência de Carlos Maximiliano, isto ao dosar-se a carga construtiva, cuja existência, em toda interpretação, não pode ser negada:



“Cumpre evitar não só o demasiado apego à letra dos dispositivos, como também o excesso contrário, o de forçar a exegese e deste modo encaixar na regra escrita, graças à fantasia do hermeneuta, as teses pelas quais se apaixonou, de sorte que vislumbra no texto idéias apenas existentes no próprio cérebro, ou no sentir individual, desvairado por ojerizas e pendores, entusiasmos e preconceitos” (Hermenêutica e Aplicação do Direito – Ed. Globo, Porto Alegre – segunda edição, 1933 – pág. 118)”

E, ainda sobre os limites do papel do legislador ordinário na aplicação de conceito constitucional no exercício da competência tributária, não será despropositado invocar outro precedente, o do **RE nº 116.121-3-SP**, em que a Corte julgou inconstitucional a exigência de imposto sobre serviços na “*locação de bens móveis*”, por delirar do conceito de *serviços* pressuposto pela Constituição na outorga de competência aos municípios. Da ementa consta:

“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 imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – art. 110 do Código Tributário Nacional.”

13. A regra contida no art. 195, I, da Constituição da República, dá à União competência para instituição de tributo específico (contribuição social), como forma de custeio de sua atuação na seguridade social (art. 149), que compreende um “*conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos*



e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social” (art. 194, caput).

É típica regra de competência, pela qual deve:

“(…) entender-se-á o poder de ação e de atuação atribuído aos vários órgãos e agentes constitucionais com o fim de prosseguirem as tarefas de que são constitucional ou legalmente incumbidos.

A competência envolve, por conseguinte, a atribuição de determinadas *tarefas* bem como os *meios* de ação (“poderes”) necessários para a sua prossecução. Além disso, a competência delimita o quadro jurídico de atuação de uma unidade organizatória relativamente a outra.”¹²

Tal competência tributária é administrativa e executiva, mas é também e sobretudo *legislativa*, visto que, em nosso sistema constitucional, por força do princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, I), os tributos somente podem instituídos ou majorados mediante lei. E a regra que a estabelece é classificada entre as normas referentes às “*estruturas organizatório-funcionais*” do Estado, das quais se diz:

“Um dos mais importantes princípios constitucionais a assinalar nesta matéria é o **princípio da indisponibilidade de competências** ao qual está associado o **princípio da tipicidade de competências**. Daí que: (1) de acordo com este último, as competências dos órgãos constitucionais sejam, em regra, apenas as expressamente enumeradas na Constituição; (2) de acordo com o primeiro, as competências constitucionalmente fixadas não possam ser transferidas para órgãos diferentes daqueles a quem a Constituição as atribuiu. Estes princípios justificam a proibição da alteração das regras constitucionais de competência dos órgãos de soberania, mesmo no caso de exceção constitucional”.¹³

¹² CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 2ª ed.. Coimbra: Almedina, p. 488.

¹³ CANOTILHO. *Op. cit.*, p. 491.

Em nossa ordem constitucional, estas características soam ainda mais agudas ante a coexistência de quatro esferas federativas dotadas de competências tributárias diversas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e a necessária conformação de seu exercício às expressas “limitações constitucionais ao poder de tributar” e aos direitos e garantias individuais.

A competência tributária, entendida como aptidão para criar tributos em abstrato,¹⁴ é vista, na doutrina, como “reclamo impostergável dos princípios federativo e da autonomia municipal e distrital, que nosso ordenamento jurídico consagrou”¹⁵:

“Ora, na infinidade de aspectos concretos que pode atingir a Federação, na infinidade de orientações que pode assumir o federalismo, dependentes das circunstâncias peculiares a cada povo, há certos fatores básicos, certos elementos permanentes que poderemos definir como sendo o estabelecimento da coordenação dentro da subordinação; a distribuição de competências autônomas, sob o controle de um poder superior que é o da Constituição; a repartição, enfim (de poderes) de natureza diversa, ajustados, mas não atritados, harmônicos, mas não reciprocamente invasores, integrados no impulsionamento de um mecanismo composto, mas não atravessados como forças contraditórias que se paralisam ou entorpecem estupidamente.

Nos casos de países de Constituição rígida, como se dá entre nós, o problema ainda mais se simplifica. Os limites das competências se encontram claramente estabelecidos; os meios de coordenação das atividades expressamente configurados; os remédios para os distúrbios e invasões de autoridade plenamente preceituados.”¹⁶

¹⁴ **CARRAZZA, Roque Antônio.** *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 437.

¹⁵ **CARRAZZA.** *Op. cit.*, p. 433.

¹⁶ **MELO FRANCO, Afonso Arinos de.** *Estudos de Direito Constitucional*, Rio de Janeiro, Forense, 1957, p. 148, *apud* **ROQUE CARRAZZA.** *Op. cit.*, p. 434.

Na espécie, o excesso operado pela Lei nº 9.718/98, equiparando *faturamento* a qualquer *receita*, não obstante transponha a esfera de competência fixada pelo conceito de *faturamento* e atribuída pelo art. 195, I, da CF/88, não implica usurpação de competência, porque podia a União, como ainda pode, instituir novas fontes de custeio da seguridade social com base noutros eventos econômicos, salvos aqueles expressos na discriminação de competências em matéria de impostos, com fundamento no art. 195, § 4º, da CF/88, e, dentre essas novas fontes, as demais espécies de receita. Não se caracteriza, pois, vício material de incompetência.

Do ângulo formal, no entanto, para o fazer de modo lícito, seria mister houvesse obedecido ao disposto no art. 154, I, da Constituição da República, ou seja: *i*) fosse a contribuição criada por intermédio de lei complementar; *ii*) fosse não cumulativa; e *iii*) não tivesse o mesmo fato gerador, nem base de cálculo dos impostos. Ou seja, a instituição de contribuição social sobre as demais modalidades de receita só extrairia fundamento de validade à norma de competência descrita no art. 195, § 4º, da Constituição da República, cuja observância haveria, pois, de ser rigorosa.

Ora, ainda quando, só por argumentar, se estimasse que a previsão, pela Lei nº 9.718/98, da COFINS sobre as demais espécies de receita, figuraria instituição de nova fonte de custeio, o expediente normativo permaneceria inconstitucional por não ter observado a forma prescrita no art. 195, § 4º, da Constituição da República.



Tenho, portanto, por incompatível com a ordem constitucional o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, seja por distender o conceito de *faturamento* assumido na redação original do art. 195, I, da Constituição, seja por não instituir nova fonte de custeio nos termos exigidos pelo art. 195, § 4º.

14. Em 16 de dezembro de 1998, foi publicado o texto da Emenda Constitucional nº 20, que alterou a redação do art. 195, I, *b*, da Constituição da República, adicionando-lhe a palavra "*receita*":

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

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

a) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;" (grifos nossos)

A partir do início de vigência da Emenda, a competência para instituição de contribuição, mediante lei ordinária, com fundamento no art. 195, I, teria sido alargada para abranger a classe genérica da *receita* como base de cálculo.

Deve observado ao propósito que não houve alteração material de competência, pois a União poderia, como ainda pode, instituir nova fonte de custeio, sobre as demais *receitas* por exemplo, desde que o fizesse nos termos

do art. 195, § 4º, da Constituição da República. A mudança, essa deu-se na *forma* da instituição.

Sob o pálio da nova redação do art. 195, I, *b*, a COFINS poderia instituída sobre a *receita* por meio de lei ordinária, sem necessidade de observância dos arts. 154, I, e 195, § 4º. Daqui, os dois reflexos possíveis sobre a Lei nº 9.718/98: *i*) a edição da Emenda nº 20/98 teria dado novo fundamento de validade à Lei nº 9.718/98, que seria constitucional a partir de então, pois publicada antes de 1º de fevereiro de 1999, data de início de produção de seus efeitos (posicionamento do Min. **ILMAR GALVÃO**); *ii*) a Emenda não teria sanado a inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98, por ser a esta posterior e por tratar-se de nulidade irremediável.

15. A Lei nº 9.718/98 foi publicada em 27 de novembro de 1998, sob a égide da redação original da Constituição da República, 20 (vinte) dias antes da EC nº 20/98, e entrou em vigor na data da publicação¹⁷.

Á data do início de sua vigência, a instituição da COFINS sobre os fatos que produzem *receitas*, não apenas sobre os que geram *faturamento*, concebido como receita de venda de produtos e de serviços, só seria válida, se se atendesse às prescrições do art. 195, § 4º, da Constituição da República. Mas isso não ocorreu.

¹⁷ “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;”

Ademais, a Lei nº 9.718/98 feriu o art. 195, I, da Constituição, ao dilatar-lhe o conceito de *faturamento*, dilatando a base de cálculo e o fato gerador do tributo. E nisso encheu-se de nulidade:

“Essa consequência resulta evidente da própria essência do sistema. Onde se estabelece uma Constituição, com delimitação da autoridade para cada um dos grandes poderes do Estado, claro é que estes não podem ultrapassar essa autoridade, sem incorrer em incompetência, o que em direito equivale a cair em nulidade. *Nullus est major defectus quam defectus potestatis.*”¹⁸

Ao desenvolver o argumento, **RUI BARBOSA** chama por testemunha a **MARSHALL**:

“Definiram-se e demarcaram-se os poderes da legislatura; e, para que sobre tais limites não ocorresse erro, ou deslembração, fez-se escrita a Constituição. Com que fim se estipulariam esses poderes, e com que fim se reduziria essa estipulação a escrito, se os limites prescritos pudessem ser ultrapassados exatamente por aqueles, que ela se propunha a coibir? Acabou-se a distinção entre os governos de poderes limitados e os de poderes indefinidos, se os confins, que se estabelecem, não circunscreverem as pessoas, a que se impõem, e ficarem igualmente obrigativos os atos permitidos e os atos defesos. Ou havemos de admitir que a Constituição anula qualquer medida legislativa, que a contrarie, ou anuir em que a legislatura possa alterar por medidas ordinárias a Constituição. Não há contestar o dilema. Entre as duas alternativas não se descobre meio termo. Ou a Constituição é uma lei superior, soberana, irreformável por meios comuns; ou se nivela com os atos de legislação usual, e, como estes, é reformável ao sabor da legislatura. Se a primeira proposição é verdadeira, então o ato legislativo, contrário à Constituição, não será lei; se é verdadeira a segunda, então as Constituições escritas são absurdos esforços do povo, por limitar um poder de sua natureza ilimitável. Ora, com certeza, todos os que têm formulado Constituições escritas, sempre o fizeram com o intuito de assentar a lei fundamental e suprema da nação; e, conseguintemente, a teoria de tais governos deve ser que qualquer ato da legislatura, ofensivo da Constituição, é nulo. Esta

¹⁸ **BARBOSA, Rui.** *Atos inconstitucionais.* At. por Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: Russell, 2003. p. 40.

*doutrina está essencialmente ligada às Constituições escritas, e, portanto, deve-se observar como um dos princípios fundamentais de nossa sociedade.”*¹⁹

A Lei nº 9.718/98 transpôs, sob o ângulo do art. 195, § 4º, os limites formais e, sob o ângulo do art. 195, I, os limites materiais, impostos ambos à União pela Constituição da República para exercício da competência tributária, e a nulidade conseqüente não se convalida pela alteração posterior de seu fundamento de validade, como mostra **HUMBERTO ÁVILA** com apoio em **GUASTINI**:

“A invalidade é um fenômeno que não se altera no tempo: a alteração da norma superior não tem o condão de tornar válida uma norma originalmente inválida. A doutrina é clara nesse sentido, como demonstra, por exemplo, o prestigiado Professor italiano de Teoria Geral do Direito, **GUASTINI**:

‘Ora, à primeira vista, a validade é uma propriedade totalmente a-temporal. Ela depende de fato, exclusivamente da relação (a-temporal, portanto: lógica, não-cronológica) de uma norma- e do ato normativo que a tenha produzido – com outras normas: uma norma é válida se, e somente se, foi produzida conforme às outras normas (estruturalmente supraordenadas) que lhe regulam a produção e é compatível com as normas (materialmente supra-ordenadas) que lhe limitam o possível conteúdo.

Na constância das normas e em relação a essas estruturalmente e materialmente supra-ordenadas, cada norma é ou válida ou inválida. Não se pode adquirir validade, nem perdê-la.

Todavia, ainda que seja a-temporal a relação de que depende a validade, podem modificar-se no tempo as normas de referência: as normas, isto é, estruturalmente e materialmente supra-ordenadas à norma de que se trata.

Isto, se não pode fazer adquirir a validade a uma norma originariamente inválida, pode porém, fazer perder a validade de uma norma originalmente válida”²⁰.

¹⁹ *The writings of John Marshall, late chief justice of the United States, upon the Federal Constitution.* Boston, 1839, p. 24, apud **RUI BARBOSA**. *Op. e loc. cit.*..

Desde **KELSEN**²¹, sabe-se que a legislação, como ato de produção normativa, é, a um só tempo, criador e aplicador do direito. Cria direito por introduzir norma no sistema, mas tem de fazê-lo nos estritos termos da competência que lhe foi atribuída, aplicando a norma superior, no caso a Constituição da República, onde residem o fundamento de validade e os limites formais e materiais de seus poderes.

Ora, o parâmetro de controle de legitimidade da lei é a redação do texto constitucional vigente à época da edição da norma subalterna, não, é óbvio, a redação posterior, suposto agora atual, pois era aquela que, regulando a norma de competência legislativa, lhe fixava os limites materiais e formais de exercício. Se a norma produzida antes da Constituição é com esta compatível, é recebida pelo novo ordenamento; se lhe é hostil, está revogada, ou, o que dá na mesma, perde seu fundamento de validade. A Corte tem-na por revogada:

²⁰ **ÁVILA, Humberto Bergmann. COFINS E PIS: inconstitucionalidade da modificação da base de cálculo e violação ao princípio da igualdade.**In: Repertório IOB de Jurisprudência, 2ª quinzena de julho de 1999, nº 14/99, caderno 1, p. 438.

²¹ “O suporte fático [*Tatbestand*] que deve ser subsumido à norma constitucional quando da decisão sobre a constitucionalidade de uma lei, não é uma norma – fato e norma são conceitos distintos – mas sim a produção de uma norma, um verdadeiro suporte fático material, aquele suporte fático que é regulado pela norma constitucional e que, porque e na medida em que é regulado pela Constituição como qualquer outro suporte fático sob qualquer outra norma. Pois um suporte fático só pode ser subsumido a uma norma se esta regular esse suporte fático, ou seja, estabelecê-lo como condição ou consequência. Tanto se um tribunal civil decide sobre a validade de um testamento ou contrato ou declara inconstitucional um decreto para não aplicá-lo no caso concreto, ou se um tribunal constitucional qualifica uma lei como inconstitucional, em todos esses casos é o suporte fático da produção de uma norma que é *subsumido* à norma que o regula e que é reconhecido como conforme ou contrário a ela. O tribunal constitucional, por outro lado, reage ao julgamento de inconstitucionalidade de uma lei com o ato que corresponde, como *actus contrarius*, ao suporte fático inconstitucional da produção da norma, isto é, com a anulação da norma inconstitucional, seja apenas – de modo



“CONSTITUIÇÃO. LEI ANTERIOR QUE A CONTRARIE. REVOGAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE. IMPOSSIBILIDADE. A lei ou é constitucional ou não é lei. Lei inconstitucional é uma contradição em si. A lei é constitucional quando fiel à Constituição; inconstitucional, na medida em que a desrespeita, dispondo sobre o que lhe era vedado. O vício da inconstitucionalidade é congênito à lei e há de ser apurado em face da Constituição vigente ao tempo de sua elaboração. Lei anterior não pode ser inconstitucional em relação à Constituição superveniente; nem o legislador poderia infringir Constituição futura. A Constituição sobrevinda não torna inconstitucionais leis anteriores com ela conflitantes: revoga-as. Pelo fato de ser superior, a Constituição não deixa de produzir efeitos revogatórios. Seria ilógico que a lei fundamental, por ser suprema, não revogasse, ao ser promulgada, leis ordinárias. A lei maior valeria menos que a lei ordinária. Reafirmação de antiga jurisprudência do STF, mais que cinquentenária. Ação direta que não se conhece por impossibilidade jurídica do pedido.” (ADI nº 2-1/DF, rel. Min. PAULO BROSSARD, DJ 21.11.97)

No caso, a norma constante do texto atual do art. 195, I, b, da Constituição da República, na redação da EC nº 20/98, embora conciliável com o disposto no art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, não o poderia convalidar nem receber, porque mareado de nulidade original insanável, oriunda de contraste com regra constitucional vigente ao tempo de sua edição, como, aliás, também advertiu, no parecer já citado, o Min. JOAQUIM BARBOSA:

“Contudo, não é excesso reiterar que essa modificação constitucional não teve o condão de validar a lei originariamente inconstitucional, tendo em vista que o artigo 3º, § 1º da Lei Ordinária nº 9.718/98, quando de sua edição, encontrava-se em desacordo com o permissivo constitucional, considerando-se a redação então vigente.”

pontual – para o caso concreto, seja – de modo geral – para todos os casos.” (*Jurisdição Constitucional*. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 256-257).



Escusa notar quão absurdas seriam a convalidação da afronta constitucional e a *represtinação* normativa, cuja admissibilidade aniquilaria todo o sistema de controle de constitucionalidade como “*meio de defesa e garantia da força normativa da Constituição*”²², pois qualquer Emenda ulterior bastaria por ressuscitar regra produzida à revelia das prescrições constitucionais.

16. Parece-me, ao depois, evidentíssimo que a edição da EC nº 20/98 constitui em si mesma o reconhecimento formal e a prova decisiva da inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98 e das diferenças técnico-jurídicas e semânticas entre as noções de *faturamento* e *receita*:

“Saliente-se, desde início, que a própria necessidade de modificação, via Emenda Constitucional, da base de cálculo permitida pela Constituição evidencia, de modo cabal, a frontal incompatibilidade da Lei nº 9.718/98 com o texto constitucional vigente no momento da sua edição. Do contrário, seria admitir que o poder legislativo teria modificado a Constituição para que ela continuasse a mesma. Ora, ela foi modificada justamente – e não há outro modo de interpretar – porque a Lei nº 9.718/98 era – e continuou sendo – absolutamente incompatível com o seu suposto fundamento de validade (art. 195, I), na medida em que instituiu contribuições sociais sobre bases de cálculo não previstas pela Constituição então vigente.”²³

17. Nem se alegue tampouco que a norma atual, como fundamento ulterior de validez, poderia receber a regra produzida em desconformidade com a

²² CANOTILHO. *Op. cit.*, p. 834.

²³ ÁVILA. *COFINS E PIS: Inconstitucionalidade da modificação da base de cálculo e violação ao princípio da igualdade. cit.*, p. 438.



ordem constitucional antecedente, porque teria operado alteração na forma de exercício da competência, e não, no conteúdo desta.

Porque se concebesse tal recepção, como sucedeu, por exemplo, com as normas gerais dispostas na Lei Federal nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional) e no Decreto-lei nº 406/68, ambos recebidos com *status* de lei complementar, seria de todo imprescindível que: *i*) não se configurasse incompatibilidade material; e *ii*) o dispositivo por receber tivesse sido produzido de forma **válida** (em relação ao fundamento de validade normativa anterior).

Estaria, no caso, satisfeito o primeiro requisito (*i*), não, porém, o segundo (*ii*). O art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 foi produzido em descompasso com o regime constitucional cuja observância lhe daria fundamento de validade normativa. E, como já salientou a Corte, enunciando doutrina comum, *“afere-se a higidez da lei, em confronto com a norma constitucional vigente na época em que foi sancionada... A lei que invada matéria própria de lei complementar agride diretamente a Constituição”* (RP nº 1.556, rel. Min. **CARLOS MADEIRA**, DJ 29.9.1988).

18. Não é melhor a segunda interpretação proposta pela recorrida, no sentido de que a publicação da EC nº 20/98 em data anterior à do início da produção dos efeitos da Lei nº 9.718/98, o qual se deu a 1º de fevereiro de 1999 em razão da anterioridade nonagesimal, poderia conceder-lhe fundamento de validade.



Como consta de seu art. 15, a Lei nº 9.718/98 entrou em vigor na data da publicação, ou seja, em 26 de novembro de 1998, contando-se-lhe daí a vigência. Apenas sua eficácia é que foi protraída para o dia 1º de fevereiro de 1999. Pela irretocável clareza a respeito, recorro a outra observação de **HUMBERTO ÁVILA**:

“Motivo bastante para afastar a aceitação da idéia de convalidação é a consagrada distinção dos planos normativos da existência, validade e eficácia.

Existente é uma norma que foi criada por uma autoridade aparentemente competente para criar este tipo de norma. Uma norma é vigente, se existente e não ab-rogada. Uma norma é válida, se produzida em conformidade às normas que disciplinam o procedimento de sua criação e se não está em contraste com alguma norma que regula o seu possível conteúdo. Uma norma é eficaz, se é capaz de produzir efeitos ou de ser aplicada. (RICARDO GUASTINI, *Teoria e dogmática delle fonti*. Milano: Giuffrè, 1998, pág. 132 e 170; PONTES DE MIRANDA, *Tratado de Direito Privado*, t. 4, Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p. 3-7; HANS KELSEN, *Reine Rechtslehre*. 2. Ed. Wien: Franz Deuticke, 1960, pág. 276. Idem, *Allgemeine Theorie der Normen*. Wien: Manz, 1979, pág. 211).

Importante é, pois, distinguir a validade da eficácia: a primeira traduz uma relação de conformidade entre lei e constituição; a segunda, a sua aptidão para produzir efeitos e ser aplicada. A norma que regula a aplicabilidade de outra, porque delimita seus destinatários, seu espaço ou tempo de aplicação, não deve ser, sequer, objeto de análise, quando a norma, cuja aplicação visa regular, é originariamente incompatível com a Constituição. Seria como preocupar-se com a inclusão, em agenda, de um compromisso futuro para um defunto. Ainda que se pretenda, e que se tente, não haverá ressurreição.

O importante é que a questão da eficácia (aptidão para produzir efeitos) só se põe quando vencidas as questões ligadas aos planos da existência (a norma tem que ter sido posta) e da validade (a norma deve ter sido criada de acordo com as normas que regulam procedimento de sua criação e delimitam o seu conteúdo). É dizer: não vencidas essas questões, impertinente é a análise do plano da eficácia. Tanto faz se a norma prevê que produzirá efeitos no futuro, se, no momento em que foi criada, não se adequava aos mandamentos constitucionais que regulavam a sua produção e o seu conteúdo. Entendimento contrário seria equivalente – em pensamento metafórico imperfeito, mas ilustrativo – à situação do estudante que, tendo ido muito mal nalguma prova, tenta, após a correção,



convencer seu professor de que sua nota deve ser modificada, pelo simples fato de que, *depois da entrega da avaliação*, sabia quais as respostas certas.

Ora, o fato de a norma constante da Lei nº 9.718/98 ter postergada a sua eficácia para momento em que passou a existir fundamento material para sua validade, não elimina a sua original incompatibilidade com a norma constitucional que delimitava o seu possível conteúdo no momento da sua edição. Se ela não se adequava à Constituição nesse momento, ela é inválida, pouco importando se, depois disso e quando passaria a produzir efeitos, o fundamento constitucional foi modificado. A validade é, enfim, um conceito de relação: norma inferior *versus* superior no momento de sua edição. Não depois.”²⁴

19. Por todo o exposto, julgo inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, por ampliar o conceito de receita bruta para “*toda e qualquer receita*”, cujo sentido afronta a noção de *faturamento* pressuposta no art. 195, I, da Constituição da República, e, ainda, o art. 195, § 4º, se considerado para efeito de nova fonte de custeio da seguridade social.

Quanto ao *caput* do art. 3º, julgo-o constitucional, para lhe dar interpretação conforme à Constituição, nos termos do julgamento proferido no RE nº 150.755/PE, que tomou a locução *receita bruta* como sinônimo de *faturamento*, ou seja, no significado de “*receita bruta de venda de mercadoria e de prestação de serviços*”, adotado pela legislação anterior, e que, a meu juízo, se traduz na soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.

²⁴ COFINS e pis... cit., p. 436.



18/05/2005

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 390.840-5 MINAS GERAIS

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Sr. Presidente, gostaria de enfatizar meu ponto de vista, para que não fique nenhuma dúvida ao propósito. Quando me referi ao conceito construído sobretudo no RE 150.755, sob a expressão "receita bruta de venda de mercadorias e prestação de serviço", quis significar que tal conceito está ligado à idéia de produto do exercício de atividades empresariais típicas, ou seja, que nessa expressão se inclui todo incremento patrimonial resultante do exercício de atividades empresariais típicas.

Se determinadas instituições prestam tipo de serviço cuja remuneração entra na classe das receitas chamadas financeiras, isso não desnatura a remuneração de atividade própria do campo empresarial, de modo que tal produto entra no conceito de "receita bruta igual a faturamento". 

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Mas, ministro, seria interessante, em primeiro lugar, esperar a chegada de um conflito de interesses, envolvendo uma dúvida quanto ao conceito que, por ora, não passa pela nossa cabeça.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Mas passa pela cabeça de outros. Já não temos poucas causas, Sr. Ministro, para julgar. Quanto mais claro seja o pensamento da Corte, melhor para a Corte e para a sociedade. 

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Não pretendo, neste julgamento, resolver todos os problemas que possam surgir, mesmo porque a atividade do homem é muito grande sobre a base de incidência desses tributos.

E, de qualquer forma, estamos julgando um processo subjetivo e não objetivo e a única controvérsia é esta: o alcance do vocábulo "faturamento". E, a respeito desse alcance, temos já, na Corte, reiterados pronunciamentos.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - É o que estou fazendo: esclarecendo meu pensamento sobre o alcance desse conceito. 

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Senão, em vez de julgarmos as demandas que estão em Mesa, provocaremos até o surgimento de outras demandas, cogitando de situações diversas.

18/05/2005

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 390.840-5MINAS GERAIS

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Sr^a Presidente, não vou rediscutir nem rememorar o meu voto. Sei que estamos num campo extremante rico, especialmente esse da discussão, da chamada interpretação da Constituição, segundo a lei.

Isto mereceu um estudo notável de um autor alemão, chamado Walter Leisner, que exatamente discute essas categorias que nós incorporamos. É fácil de rememorar: faturamento, o que é Direito Civil, Direito Comercial? Temos de nos valer de conceitos pré-existentes, mas ao mesmo tempo, também sabemos, que esses conceitos evoluem no tempo e o próprio Tribunal já teve oportunidade de sinalizar. Tanto que, no meu voto, eu havia apontado a dificuldade de constitucionalizar essas pré-compreensões e me provocou um certo incômodo a proposta de interpretação conforme do Ministro Cezar Peluso, porque, na verdade, trata-se de uma interpretação conforme de um conceito que o Tribunal fixou à luz da lei. Parece-me isso problemático.

Penso que o Tribunal não disse que havia um conceito específico de faturamento. Esse foi um tema que, naquela assentada,



apontei. Por outro lado, se aceitarmos como limite um conceito fixado numa dada legislação, num dado momento, vamos ter de atribuir a uma dada legislatura o poder de ter interpretado melhor ou de maneira mais adequada o Texto Constitucional. Entre nós será a legislatura de 1991, que fixou o conceito aceito na Lei Complementar nº 71.

Gostaria apenas de pontuar, certamente essa discussão ainda vai se alargar, esses desconfortos e remarcando que tenho dificuldade de aceitar qualquer tentativa de incorporar ao Texto Constitucional, de modo definitivo ou exclusivo, aquela definição de faturamento. Estamos diante, isso é uma verdade sabida, de um conceito de caráter fortemente institucional e, por isso, comporta modelagens e criação, como de resto foi ressaltado nos vários precedentes citados nos votos do Ministro Ilmar Galvão e Sepúlveda Pertence. Se fôssemos seguir a ortodoxia, a rigor, esse dispositivo estaria de todo esvaziado, uma vez que o faturamento estaria restrito àquele conceito do Direito Comercial.

Quero apenas pontuar essas angústias, pedindo desculpas ao Ministro Eros Grau que tem precedência.

Em suma, pedindo vênias àqueles que me antecedem, apenas para deixar remarcado esse desconforto. Claro que depois podemos alargar essa discussão, porque a aceitação das premissas estabelecidas pelo Ministro Cezar Peluso vai demandar, num futuro, qualquer reinterpretação, porque teremos feito um tipo de

acasalamento, uma simbiose entre a norma legal e a jurisprudência, que se desenvolveu, e o Texto Constitucional.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Ministro Gilmar Mendes, a nossa tarefa ficou muito facilitada com a Emenda Constitucional nº 20.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Esse é o problema.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Esse seria o último ponto que eu roçaria. Todos sabem que sou um observador dessa cena político-judiciária há algum tempo e, se não tenho antiguidade, pelo menos tenho perseverança. São horas de estudo.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - E muita bagagem!

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Então, em matéria de emenda constitucional, acompanhei de perto. Penso que há uma passagem equivocada no voto de Ministro Cezar Peluso, quando diz que a Emenda nº 20 veio para resolver o problema de lei ou emprestar-lhe validade. A rigor, a Emenda nº 20 já tramitava há muito tempo.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Não fui eu quem disse. Quem disse isso foi a recorrida; o equívoco é dela.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Sim, mas não há sequer essa possibilidade em termos temporais, porque essa emenda, na verdade, teve uma tramitação bastante tumultuada e, certamente, nem com toda a boa vontade se conseguiria aprová-la em prazo tão célere que viesse a acobertar a lei que foi conversão de uma medida provisória. Aqui, só queria fazer uma observação: em relação a esse tumulto que se arma em torno da cena da emenda constitucional - há exemplos especialmente na área tributária -, em que muitas vezes temos aquilo que os americanos chamam de "a correção legislativa das decisões judiciais", no sentido impróprio, no sentido de tentar fazer as alterações. A coisa mais banal é, naquilo onde se exigia uma lei complementar...



O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - Ministro Gilmar Mendes, se V.Ex^a me permite, lembro que, nos Estados Unidos, a introdução do imposto de renda foi fruto de uma emenda constitucional que veio corrigir uma decisão errada da Corte suprema.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Sim. Errada ou certa no sentido do quadro político.



O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Provavelmente estava certa.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Mas essa interlocução entre a atividade judicante e a legislativa é muito fértil e temos, certamente, muitos exemplos. Também aqui vou replicar: não acho que se teve a prova dos nove, no sentido de que a emenda prova que a nossa interpretação está correta. Não. Na verdade, esse é um processo dinâmico, a toda hora assistimos propostas. Agora mesmo eu lia no "Jornal Valor" uma discussão e uma certa irritação do STJ, porque, em matéria tributária, a Câmara se apressara e fizera uma dada interpretação ou uma "corrigenda" de uma interpretação do STJ. Esse processo é dinâmico e entre nós ocorre, também, no plano das emendas constitucionais. Não vou repudiar, mas observo que isso não é a prova decisiva para dirimir a controvérsia. Continuo a entender que aqui, de fato, esta emenda, e na linha mesmo da jurisprudência, tem forte conteúdo expletivo ou retórico de pacificação. E vamos encontrar, já sob a Constituição passada, e agora também, inúmeros exemplos. Também faço apenas esse reparo. Concordo com S.Ex^a que a liberdade do legislador não vai a ponto de, daqui a pouco, fazer de homem, mulher em matéria de garantia institucional. Claro que temos um núcleo essencial. Sabemos muito bem, no campo da propriedade, como se dá essa evolução, a ponto de, por exemplo, hoje, também na

jurisprudência do direito comparado, entender que o conceito de propriedade é abrangente das poupanças, das pensões. Por quê? Porque a própria sociedade evolui e se vê que as pessoas, hoje, já não estão mais afetas à propriedade imobiliária, mas precisam desta garantia para suas relações normais de vida. Há essa dinâmica do próprio sistema. Concordo com S.Ex^a de que, de fato, isto não dá um cheque em branco para que o legislador, daqui a pouco, reconceitue, de forma arbitrária, o que é renda. Mas isso se pode fazer dentro de um acompanhamento e de um conceito de razoabilidade. Eram somente esses reparos, Sr. Presidente, pedindo vênia ao Ministro Cezar Peluso.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Louvo e não posso deixar de reconhecer o brilho das posições teóricas de V.Ex^a, com as quais estou de acordo, e gostaria de explicitar que não sustento que se devam tomar os termos referenciais usados pela Constituição em sentido permanente, invariável, perpétuo. Não. Neste caso concreto, pareceu-me, à luz de uma série de circunstâncias e de razões, que não seria o caso de adotar-se conceito mais amplo do que aquele pré-constitucional que a Corte definiu como incorporado pela Constituição. E, dentro da dialética Parlamento-Corte, não tenho dúvida de que certas posturas do legislador, e até do Constituinte, representam exatamente sua irresignação e discordância legítimas diante de certas posições da Corte. Isso faz parte da vivência da

dialética democrática: o Legislativo pode modificar norma que o Supremo Tribunal Federal interprete de determinada maneira. Neste caso, todavia, não me pareceu possível tomar nesse sentido o advento da Emenda Constitucional nº 20, e não vejo nas observações de V.Ex^a nenhuma crítica senão em plano elevado.

18/05/2005

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 390.840-5 MINAS GERAISV O T O

O Sr. Ministro **CARLOS VELLOSO** - Sr^a. Presidente, a Lei Complementar n^o 70/91, artigo 2^o, estabeleceu, quanto à COFINS:

"Art. 2^o 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".

Esclareça-se que a Constituição de 88, então vigente, no artigo 195, I, previu a incidência da contribuição sobre o faturamento, conceituado, no artigo 2^o da lei Complementar n^o 70/91, como sendo *"a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza"*.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADC n^o 1, Relator o Sr. Ministro Moreira Alves, considerou constitucional o citado dispositivo — art. 2^o da Lei Complementar n^o 70.

Sobreveio, então, a Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, que, no artigo 3^o, § 1^o, ampliou o conceito de faturamento do artigo 2^o da Lei Complementar n^o 70, para abranger:



RE 390.840 / MG

"Art. 2º

§ 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".

Com efeito. Faturamento, segundo o artigo 2º da Lei Complementar nº 70, tinha este conceito: "receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza".

A Lei nº 9.718, no art. 3º, § 1º, mandou incluir nesse conceito "a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica". Quer dizer, não somente aquilo que estava expresso na Lei Complementar nº 70, mas "a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica".

Esclareça-se que a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, é lei de conversão da Medida Provisória nº 1.724, de 29 de outubro de 1998. O art. 195, inciso I, C.F., redação original, estabelecia que a contribuição incidiria sobre o faturamento, já falamos.

A Emenda Constitucional nº 20, de 16.12.98, deu nova redação ao citado inciso I do art. 195, ampliando a incidência para a receita ou o faturamento.



RE 390.840 / MG

É dizer, Sra. Presidente: a Lei n° 9.718, de 27.11.98, art. 3º, § 1º, criou nova fonte de contribuição. Fê-lo, entretanto, com ofensa ao disposto no § 4º do art. 195 da Constituição. A instituição dessa nova fonte deveria observar a técnica da competência residual da União — Constituição Federal, art. 154, inciso I, **ex vi** do disposto no § 4º, art. 195, da referida Carta.

Este foi, aliás, o entendimento do eminente Relator do RE 346.084/PR, o Ministro Ilmar Galvão:

"... fora de dúvida que a novel definição de 'faturamento', dada pela lei sob enfoque não se afeiçoava à que restou assentada pela LC n° 70/91, à luz do inciso I do art. 195 da Constituição, em sua redação original.

(...)

... 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."

Sua Excelência, entretanto, entendeu que a Lei n° 9.718/98, resultante da conversão da Medida Provisória n° 1724/98, somente entrou em vigor a partir de 1º de fevereiro de 1999, data antes da qual verificou-se a promulgação da Emenda n° 20, de 16 de dezembro de 1998, que (palavras de Sua Excelência) veio emprestar-

RE 390.840 / MG

lne o embasamento constitucional de que carecia, ao dar nova redação ao art. 195 da Carta de 88, a dispor que a COFINS passaria a incidir sobre a receita ou faturamento.

Elidida teria ficado, então, segundo o eminente Relator do RE 346.084/PR, a inconstitucionalidade congênita de que padecia o diploma legal sob enfoque.

Mas o que acontece, Sra. Presidente, é que a citada Lei nº 9.718, de 27.11.98, simplesmente dispôs no seu art. 17:

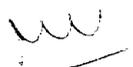
"Art. 17. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I - em relação aos art. 2º a 8º, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999;"

É dizer, simplesmente ocorreu espécie de **vacatio legis** do dispositivo objeto desta ação em obséquio ao princípio da anterioridade nonagesimal das contribuições sociais, art. 195, § 6º.

O Sr. Ministro **MARCO AURÉLIO** - Não é propriamente **vacatio**, porque ela surtiu efeitos para se ter o termo inicial dos noventa dias.

O Sr. Ministro **SEPÚLVEDA PERTENCE** - Que pressupõe a vigência.



RE 390.840 / MG

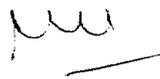
O Sr. Ministro **CARLOS VELLOSO** - Perfeito, se se entender que a **vacatio** inclui a vigência. Estou me referindo apenas à vigência.

O Sr. Ministro **SEPÚLVEDA PERTENCE** - Agora, a lei para incidir na cobrança e autorizá-la, tem de estar vigendo há noventa dias.

O Sr. Ministro **CARLOS VELLOSO** - Tem de estar vigente em noventa dias, perfeito, observando-se, repito, o princípio da anterioridade nonagesimal das contribuições sociais.

O dispositivo legal, § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, nasceu morto, porque inconstitucional. Os atos inconstitucionais nascem mortos, são nulos e írritos, segundo velha e batida doutrina, a partir do famoso *Marbury vs. Madison*, de 1803, sob a inspiração de Marshall. Os efeitos do ato inconstitucional, entretanto, podem, em certos casos, ser mantidos.

Acrescente-se que, no caso, a Lei nº 9.718 — e isso ficou claro — teve vigência a partir de sua publicação. Os efeitos do dispositivo legal, objeto da causa, é que foram diferidos para noventa dias depois da vigência, em obséquio, repito, ao princípio da anterioridade nonagesimal.



RE 390.840 / MG

Concluo o meu voto. Com a vênua dos eminentes Ministros que divergem, acompanho o voto do eminente Ministro-Relator, Ministro Marco Aurélio. *Luciano*

* * * * *

18/05/2005

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 390.840-5 MINAS GERAISV O T O

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: Tenho salientado, em diversas decisões **que proferi** no Supremo Tribunal Federal (RTJ 144/435-436, Rel. Min. CELSO DE MELLO - RE 428.354/RS, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.), **que os desvios inconstitucionais** do Estado, no exercício do seu poder de tributar, **geram**, na **ilegitimidade** desse comportamento do aparelho governamental, **efeitos perversos**, que, **projetando-se** nas relações jurídico-fiscais mantidas com os contribuintes, **deformam os princípios** que estruturam a ordem jurídica, **subvertem as finalidades** do sistema normativo e **comprometem a integridade** e a supremacia da própria Constituição da República.

Cumpre assinalar, por isso mesmo, **que o caso ora em exame** justifica, plenamente, **que se reiterem** tais asserções, **pois é necessário advertir** que a **prática** das competências impositivas **por parte** das entidades políticas investidas da prerrogativa de tributar **não pode caracterizar-se** como instrumento, que, **arbitrariamente manipulado pelas pessoas estatais**, venha a conduzir à destruição ou ao comprometimento da própria ordem constitucional.



A necessidade de preservação da incolumidade do sistema consagrado pela Constituição Federal **não se revela compatível** com pretensões fiscais **contestáveis** do Poder Público, que, **divorciando-se** dos parâmetros estabelecidos pela Lei Magna, **busca impor** ao contribuinte **um estado de submissão tributária** absolutamente **inconvincente** com os princípios que informam e condicionam, no âmbito do Estado Democrático de Direito, a ação das instâncias governamentais.

Bem por isso, tenho enfatizado **a importância** de que o exercício do poder tributário, pelo Estado, **deve submeter-se**, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional, que institui, **em favor dos contribuintes**, decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes.

O **fundamento** do poder de tributar - **tal como** tem sido reiteradamente enfatizado pela jurisprudência desta Suprema Corte (RTJ 167/661, 675-676) - **reside**, em essência, **no dever jurídico de estrita fidelidade** dos entes tributantes **ao que imperativamente dispõe** a Constituição da República.

O respeito incondicional aos princípios constitucionais evidencia-se como dever inderrogável do Poder Público. A ofensa do Estado a esses valores - que desempenham, enquanto categorias fundamentais que são, um papel subordinante na própria configuração dos direitos individuais ou coletivos - introduz, de um lado, um perigoso fator de desequilíbrio sistêmico e rompe, de outro, por completo, a harmonia que deve presidir as relações, sempre tão estruturalmente desiguais, entre os indivíduos e o Poder.

Cabe lembrar, neste ponto, consideradas as observações que venho de fazer, a clássica advertência de OROSIMBO NONATO, consubstanciada em decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (RE 18.331/SP), em acórdão no qual aquele eminente e saudoso Magistrado acentuou, de forma particularmente expressiva, à maneira do que já o fizera o Chief Justice JOHN MARSHALL, quando do julgamento, em 1819, do célebre caso "McCulloch v. Maryland", que "o poder de tributar não pode chegar à desmedida do poder de destruir" (RF 145/164 - RDA 34/132), eis que - como relembra BILAC PINTO, em conhecida conferência sobre "Os Limites do Poder Fiscal do Estado" (RF 82/547-562, 552) - essa extraordinária prerrogativa estatal traduz, em essência, "um poder que somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade" (grifei).

Daí a necessidade de rememorar, sempre, a função tutelar do Poder Judiciário, investido de competência institucional para neutralizar eventuais abusos das entidades governamentais, que, muitas vezes deslembradas da existência, em nosso sistema jurídico, de um verdadeiro "estatuto constitucional do contribuinte", consubstanciador de direitos e garantias oponíveis ao poder impositivo do Estado (Pet 1.466/PB, Rel. Min. CELSO DE MELLO, "in" Informativo/STF nº 125), culminam por asfixiar, arbitrariamente, o sujeito passivo da obrigação tributária, inviabilizando-lhe, injustamente, o exercício de atividades legítimas, o que só faz conferir permanente atualidade às palavras do Justice Oliver Wendell Holmes, Jr. ("The power to tax is not the power to destroy while this Court sits"), em "dictum" segundo o qual, em livre tradução, "o poder de tributar não significa nem envolve o poder de destruir, pelo menos enquanto existir esta Corte Suprema", proferidas, ainda que como "dissenting opinion", no julgamento, em 1928, do caso "Panhandle Oil Co. v. State of Mississippi Ex Rel. Knox" (277 U.S. 218).

É por isso que não constitui demasia reiterar a advertência de que a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte, pois este dispõe,

nos termos da própria Carta Política, **de um sistema de proteção** destinado a ampará-lo **contra eventuais excessos** (ou ilicitudes) cometidos pelo poder tributante **ou, ainda, contra exigências irrazoáveis** veiculadas em diplomas normativos editados pelas instâncias governamentais.

Assentadas tais premissas, **que reputo necessárias** ao julgamento **deste** recurso extraordinário, **passo a apreciar** o litígio constitucional ora em exame.

Como resulta claro dos votos já proferidos, a **controvérsia** instaurada na **presente** causa **concerne à discussão em torno da alegada inconstitucionalidade** do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, **que ampliou o conceito de faturamento**, para, **com base** nesse mesmo conceito, **veiculado** em sede de legislação **meramente ordinária** (**não obstante** a regra inscrita no art. 110 do Código Tributário Nacional), **abranger e compreender a totalidade das receitas** auferidas pela pessoa jurídica, **independentemente** do tipo de atividade por ela exercida e, **também**, da classificação contábil adotada para as receitas em geral.

Não se desconhece, Senhora Presidente, **considerados** os termos da discussão **em torno** da noção conceitual de faturamento, 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.

Veja-se, pois, que, **para efeito** de definição e identificação do conteúdo e alcance de 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...**" (ALIOMAR BALEEIRO, "**Direito Tributário Brasileiro**", p. 687, item n. 2, **atualizada** pela Professora MISABEL ABREU MACHADO DERZI, 11ª ed., 1999, Forense - **grifei**), **razão pela qual esta Suprema Corte**, para fins jurídico-tributários, **não pode recusar** a definição que, aos institutos, **é dada** pelo direito privado, **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 em sentido formal, **consoante adverte** o magistério da doutrina (GILBERTO DE ULHÔA CANTO, "**in**" **Caderno de Pesquisas Tributárias** n° 13/493, 1989, Resenha Tributária; GABRIEL LACERDA TROIANELLI, "**O ISS sobre a Locação de Bens Móveis**", "**in**" **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 28/7-11, 8-9).

Cumpra destacar, neste ponto, a precisa e correta advertência que, sobre o tema, faz, com absoluta exatidão, o eminente Professor IVES GANDRA MARTINS, em memorial apresentado a esta Suprema Corte:

"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 constitucionalidade 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 9718/98, 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, 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.

.....
Ainda que se pudesse classificar o art. 195, I, 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 Constituição 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 9718/98** - 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 refiram a noções técnicas, não pode se distanciar do sentido próprio que essas expressões detêm intrinsecamente, pois, do contrário, restaria violentada a consciência jurídica nacional.

.....
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, 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, 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." (grifei)

Vislumbro, portanto, Senhora Presidente, **uma clara eiva de inconstitucionalidade**, a afetar, **no plano material**, o preceito

normativo em questão, **pois**, tal como irrepreensivelmente exposto pelo eminente Professor IVES GANDRA MARTINS no fragmento que venho de referir, **não se revelava lícito**, à União Federal, **antes do advento** da EC 20/98, **modificar**, mediante atividade de caráter meramente legislativo (**Lei nº 9.718/98**), a base de cálculo que, **até então**, achava-se constitucionalmente **restrita** ao faturamento (CF, art. 195, I, em sua redação original), **vale dizer**, à receita derivada da venda de bens **e/ou** da prestação de serviços, **afastada**, em consequência, a possibilidade jurídica de ampliação, **em sede legal**, da base imponível, para, nesta, **incluir-se**, como **indevidamente** o fez o legislador ordinário, **a totalidade das receitas** da pessoa jurídica.

Cabe mencionar, ainda, ante a extrema pertinência de sua invocação, **a correta advertência** formulada pelo eminente Professor TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, em douto **memorial** que apresentou à consideração desta Suprema Corte:

" (...) **Ou seja**, quando o próprio constituinte, no **art. 195**, optou por 'faturamento' e, **por força de emenda constitucional**, fez incluir, **além** do faturamento, **também a receita bruta**, certamente não produziu nenhuma sinonímia estipulativa. **Afinal**, é regra interpretativa tradicional que a lei não é redundante, **isto é**, não contém termos supérfluos.

Assim, **ainda** que a intenção do constituinte derivado tivesse sido expletiva, objetivamente, a **nova redação constitucional não equiparou** os conceitos. **Apenas estendeu a possibilidade da base de cálculo, antes restrita ao faturamento, também para a receita.** Ou seja, na **nova redação**, o 'ou' tem função disjuntiva

e não conjuntiva, como se observa pelo uso dos demonstrativos ('a receita ou o faturamento'). Destarte, o novo dispositivo, trazido pela Emenda Constitucional, ao contrário do que se possa pensar, reforça a tese de que, na Constituição Federal, mormente para efeitos fiscais, faturamento e receita são conceitos distintos, ainda que ou um ou outro possam configurar base de cálculo de contribuição social." (grifei)

Mesmo que se reputasse lícita a possibilidade de a União Federal, mediante atividade legislativa, proceder à referida ampliação da base de cálculo - o que se alega apenas em caráter argumentativo -, ainda assim o diploma legislativo em questão incidiria no vício de inconstitucionalidade.

É que a União Federal não poderia dispor, em sede de legislação meramente ordinária, considerado o que prescreve o art. 110 do Código Tributário Nacional, sobre conceito já definido no plano do direito privado.

Não custa assinalar, neste ponto, que traduz situação de inconstitucionalidade a edição, pelo Estado, de lei ordinária, quando esta é editada para regular matéria posta sob reserva constitucional de lei complementar, como sucede com o Código Tributário Nacional, cujo art. 110 - ao veicular norma de caráter geral - conforma-se ao que dispõe o art. 146, III, da Constituição da República.

Cabe referir, neste ponto, por oportuno, **que a lei ordinária** - que incursiona em domínio normativo **constitucionalmente** reservado **à lei complementar** - **incide, por efeito** de direta transgressão **ao que prescreve** a própria Constituição da República, em situação de **evidente** inconstitucionalidade, **como o reconhece** o magistério da doutrina (GERALDO ATALIBA, "**Lei Complementar na Constituição**", p. 30, 1971, RT; JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, "**Lei Complementar Tributária**", p. 34/35, 1975, RT/EDUC; CELSO BASTOS, "**Lei Complementar**", p. 16/17, 1985, Saraiva, v.g.).

Esse entendimento reflete-se, por igual, **na jurisprudência** do Supremo Tribunal Federal, **cuja orientação**, no tema, **adverte que infringe a Constituição**, ofendendo-a de modo frontal, **a lei ordinária** - ou qualquer outro ato de **menor** hierarquia normativa - que disponha sobre **matéria própria** de lei complementar (RTJ 105/909 - RTJ 154/810-811 - RTJ 163/543-544 - RTJ 163/942-943 - RTJ 166/917-918 - RTJ 171/753-754 - RTJ 179/114-115).

Veja-se, portanto, **qualquer** que seja o ângulo sob o qual se analise a controvérsia, que o diploma legislativo em causa **reveste-se** de inconstitucionalidade, **especialmente se examinado** o texto da Lei nº 9.718/98 **à luz** da redação primitiva **do art. 195, I**, da Constituição da República (**anterior**, portanto, ao advento da

EC 20/98), **tal como** por mim precedentemente assinalado **neste** voto, e igualmente enfatizado, **com absoluta correção**, nos doutos votos proferidos pelos eminentes Ministros CEZAR PELUSO, MARCO AURÉLIO e CARLOS VELLOSO.

Cabe registrar, de outro lado, Senhora Presidente, **considerada** a modificação introduzida **no conteúdo primitivo** do art. 195, I, da Constituição, **que não se revela aceitável nem acolhível**, para os fins postulados pela União Federal, **o reconhecimento** de que a EC 20/98 **poderia revestir-se de eficácia convalidante**, pois - **como ninguém ignora** - as normas legais que se mostram originariamente **inconciliáveis** com a Lei Fundamental **não se convalidam** pelo fato de emenda à Constituição, **promulgada em momento posterior**, havê-las tornado **compatíveis** com o texto da Carta Política.

Se o Poder Público **quiser** proceder **de acordo com o teor de superveniente emenda** à Constituição, **deverá** produzir **nova** legislação **compatível** com o conteúdo **resultante** do processo de reforma constitucional, **não se viabilizando**, em consequência, a **convalidação** de diploma legislativo **originariamente** inconstitucional.

Cumpra advertir, por isso mesmo, que a **superveniência** de emenda à Constituição, **derivada** do exercício, pelo Congresso Nacional, do poder de reforma, **não tem o condão** de validar legislação comum anterior, **até então** incompatível **com** o modelo positivado no texto da Carta Política.

Definitivo, sob tal aspecto, o **magistério** do eminente Professor CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, **cuja análise** do tema jurídico em questão - **veiculada** em trabalho doutrinário ("**Leis Ordinariamente Inconstitucionais Compatíveis com Emenda Constitucional Superveniente**", "in" RDA 215/85-98) - **assim por ele foi exposta**, em seus aspectos essenciais:

"23. **É indubitoso** que Emendas Constitucionais, editadas nos limites que lhes são cabíveis, aportam modificações ao quadro constitucional anterior. E óbvio, de conseguinte, que servirão, dali por diante, como bom fundamento de validade para as normas produzidas em sua consonância. Nada mais natural, então, que, por isto mesmo, sejam, em sucessão a ela, editadas leis conformes a estes novos termos, por muito gravosas que possam ser aos administrados, se comparadas com os termos Dante possíveis. **Isto, todavia, não postula**, nem lógica, nem jurídica, nem eticamente - **e muito menos concorre** para sustentação e prestígio do ordenamento - **que deva recolher o que dantes era inconstitucional** para abrigá-lo com um manto de resguardo, ainda que para infundir-lhe tal atributo tão-só para o futuro.

Propender para exegese deste feitio implicaria incorrer no contra-senso de reputar lógico que o ordenamento milite em desfavor da própria higidez e, demais disso, em considerar que o Direito prestigia ou é indiferente à fraude, à burla e não apenas a si



próprio como aos integrantes da Sociedade. Não é de bom feitio hermenêutico enveredar por interpretações que sufraguem, em maior ou menor grau, a indulgência com elas, ou que lhes propicie a prática, o que ocorrerá, entretanto, se a incursão em tais condutas for inconseqüente e se o beneficiário delas puder absorver os frutos de expedientes desta ordem.

.....
 26. **Assim**, na conformidade das considerações feitas, **não há senão concluir** que, dentre as alternativas exegéticas em tese suscitáveis perante o tema de leis originariamente desconformes com a Constituição, mas comportadas por Emenda Constitucional superveniente, **a única merecedora de endosso** é a que apresentamos como a quarta delas, **ou seja: aquela segundo a qual a sobrevinda de Emenda não constitucionaliza a norma inicialmente inválida**. Dessarte, seus efeitos poderão ser impugnados e desaplicada tal regra. **Para que venham a irromper validamente no universo jurídico efeitos correspondentes** aos supostos na lei originariamente inválida, **será necessário** que, **após a Emenda, seja editada nova lei**, se o legislador entender de fazê-lo e de atribuir-lhe teor igual, **pois**, só então, será **compatível** com o enquadramento constitucional vigente.

.....
 27. **Em síntese conclusiva**, pois, **não há senão dizer** que Emenda Constitucional - **diferentemente** de uma nova Constituição - não é ruptura com o ordenamento jurídico anterior, mas, pelo contrário, funda-se nele, nele se integra e representa sua continuidade, **donde seria inadmissível entender que tem o efeito de 'constitucionalizar'**, ainda que daí para o futuro, **leis originariamente inconstitucionais (...)**.

Logo, **não é de admitir** que Emenda Constitucional **superveniente** a lei inconstitucional, mas com ela **compatível, receba validação dali para o futuro**. Antes, ter-se-á de entender que **se** o legislador desejar produzir nova lei e com o mesmo teor, que o faça, então, editando-a novamente, já agora - e só agora - dentro de possibilidades efetivamente comportadas pelo sistema normativo (...)." (grifei)

Igual censura é também feita, Senhora Presidente, com absoluta correção, pelo eminente Professor HUMBERTO BERGMANN ÁVILA

(**"COFINS e PIS: Inconstitucionalidade da Modificação da Base de Cálculo e Violação ao Princípio da Igualdade"** "in" Repertório IOB de Jurisprudência nº 14/99 (2ª Quinzena de julho/99), Caderno 1, p. 442-435), **cuja advertência**, no ponto, vale transcrever:

"3. A Emenda Constitucional nº 20 não desfaz a inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98.

3.1. A edição da Emenda Constitucional nº 20/98, posteriormente à promulgação da Lei nº 9.718/98, pode levar ao grave equívoco de considerar-se superada a inconstitucionalidade desta Lei, em virtude de a citada Emenda ter modificado exatamente o artigo da Constituição então infringido.

3.2. Salienda-se, desde início, que a própria necessidade de modificação, via Emenda Constitucional, da base de cálculo permitida pela Constituição evidencia, de modo cabal, a frontal incompatibilidade da Lei nº 9.718/98 com o texto constitucional vigente no momento da sua edição. Do contrário, seria admitir que o poder legislativo teria modificado a Constituição para que ela continuasse a mesma. Ora, ela foi modificada justamente - e não há outro modo de interpretar - porque a Lei nº 9.718/98 era - e continuou sendo - absolutamente incompatível com o seu suposto fundamento de validade (art. 195, I), na medida em que instituiu contribuições sociais sobre bases de cálculos não previstas pela Constituição então vigente.

3.3. Exatamente por isso, a Emenda Constitucional nº 20 passou a prever a possibilidade de instituição de contribuições sociais sobre 'a receita ou o faturamento' (art. 195, I, b, com redação dada pela EC nº 20/98).

3.4. Essa modificação constitucional não tem, porém, o efeito de convalidar lei originariamente inconstitucional, ainda que ela tenha período de vigência postergado. Senão, vejamos.

3.5. Se a Constituição é modificada, todas as normas anteriormente editadas e que, em virtude da modificação, passam a ser com ela incompatíveis, tornam-se inconstitucionais. Esse fenômeno chama-se de inconstitucionalidade superveniente.



3.6. Resta, porém, saber o que acontece se uma norma infraconstitucional é editada em desacordo com a Constituição, e, após a sua edição, a própria Constituição é alterada, de modo a fazer desaparecer a incompatibilidade.

3.7. No momento em que foi editada, a Lei nº 9.718/98 era incompatível com a Constituição, já que ela só permitia a edição de contribuições sociais com as bases de cálculo nela especificadas (sobre faturamento e, não, sobre a totalidade das receitas). Havendo incompatibilidade entre a norma hierarquicamente inferior (constante da Lei) e a superior (constante da Constituição), a primeira é inválida. A invalidade é justamente a incompatibilidade entre a norma inferior e a superior, que faz com que a norma viciada não possa produzir qualquer efeito.

.....
3.11. Pois bem. A edição da Lei nº 9.718/98 é inválida por vício de competência. Senão, vejamos.

A norma inferior constante da Lei nº 9.718/98 é inválida porque incompatível com a norma (materialmente supra-ordenada) que limita o seu possível conteúdo (CF, art. 195, I): a Constituição permite a instituição de Contribuição Social por lei ordinária apenas sobre o faturamento. Tendo a referida Lei instituído Contribuição Social sobre a totalidade das receitas - parcela que excede a de faturamento -, ela não obedeceu à norma superior que delimitou o seu possível conteúdo. Trata-se, como se vê, de um vício substancial, na medida em que a parcela sobre a qual a Contribuição foi instituída não se identifica com o faturamento e, por isso, só poderia ser tributada mediante edição de Lei Complementar, meio apto a criar outras contribuições não previstas no artigo 195 (CF, art. 195, § 4º).

3.12. E a sua invalidade não se altera com a modificação da norma constitucional com a qual mantém referência. Isso porque a modificação das normas de referência, que até pode tornar inválidas as normas originariamente válidas (inconstitucionalidade superveniente), não pode tornar válidas as normas que não o são desde a origem.

3.13. Não há, no ordenamento jurídico brasileiro, o fenômeno da constitucionalidade superveniente. Isso importaria atribuir, às normas futuras, o poder de convalidar as normas hoje inválidas. Além do mais, todas as leis uma vez incompatíveis com a Constituição voltariam a ser constitucionais pela modificação futura

da Constituição. Mais do que isso, todas as inconstitucionalidades seriam sempre compreendidas com a seguinte cláusula de reserva: 'salvo modificação posterior da Constituição.' **Isso**, entretanto, **não é permitido** no nosso ordenamento jurídico. **Significaria**, além de tudo, **uma grave afronta** à segurança jurídica." (grifei)

Irrepreensível, sob todos os aspectos, esse douto pronunciamento, **pois a pretendida convalidação** da Lei nº 9.718/98, **se admitida fosse, importaria em inaceitável subversão** de um postulado básico **que não pode ser ignorado** pelo Poder Público, **notadamente** quando atua em sede tributária.

É preciso enfatizar, Senhora Presidente, **tal como assinalei** em passagem precedente de meu voto, que a **superveniência** de emenda à Constituição **não tem**, nem pode ter, **o condão de convalidar** legislação comum anterior, **até então incompatível com o modelo positivado** no texto da Carta Política.

Sabemos que a supremacia da ordem constitucional traduz princípio essencial que deriva, em nosso sistema de direito positivo, **do caráter eminentemente rígido** de que se revestem as normas **inscritas** no estatuto fundamental.

Nesse contexto, em que a **autoridade normativa** da Constituição **assume** decisivo poder de ordenação e de conformação da



atividade estatal - **que nela passa a ter o fundamento de sua própria existência, validade e eficácia** -, **nenhum** ato de Governo (Legislativo, Executivo e Judiciário) **poderá contrariar-lhe os princípios ou transgredir-lhe os preceitos, sob pena de o comportamento dos órgãos do Estado incidir em absoluta desvalia jurídica.**

Essa posição de **eminência** da Lei Fundamental - **que tem o condão de desqualificar**, no plano jurídico, **o ato em situação de conflito hierárquico** com o texto da Constituição - **estimula reflexões teóricas** em torno da natureza do **ato inconstitucional**, daí decorrendo a possibilidade de reconhecimento, **ou da inexistência, ou da nulidade, ou da anulabilidade** (com eficácia "*ex nunc*" ou com eficácia "*ex tunc*"), **ou, ainda, da ineficácia** do comportamento estatal **incompatível** com a Constituição.

Tal **diversidade** de opiniões **nada mais reflete** senão visões doutrinárias que identificam, **no desvalor essencial do ato inconstitucional**, "*vários graus de invalidade*" (MARCELO REBELO DE SOUSA, "*O Valor Jurídico do Acto Inconstitucional*", vol. I/77, 1988, Lisboa), **como ressaltado**, por esta Corte, **em decisão proferida na ADI 2.215-MC/PE**, Rel. Min. CELSO DE MELLO (*Informativo/STF* nº 224/2001).

As várias concepções teóricas existentes sobre o tema - **como destaca** autorizado magistério doutrinário (CARLOS ROBERTO DE SIQUEIRA CASTRO, "**Da Declaração de Inconstitucionalidade e seus Efeitos**", "in" Revista Forense, vol. 335/17-44; MARCELO NEVES, "**Teoria da Inconstitucionalidade das Leis**", p. 68/85, 1988, Saraiva; JOSÉ AFONSO DA SILVA, "**Curso de Direito Constitucional Positivo**", p. 54/58, item n. 15, 15ª ed., 1998, Malheiros) - **permitem a formulação de teses** que buscam definir a **real natureza** dos atos **incompatíveis** com o texto da Constituição, **qualificando-os**, em função de **abordagens diferenciadas**, como manifestações estatais tipificadas **pela nota da inexistência** (FRANCISCO CAMPOS, "**Direito Constitucional**", vol. I/430, 1956, Freitas Bastos), **ou pelo vício da nulidade** (ALEXANDRE DE MORAES, "**Direito Constitucional**", p. 599/602, 9ª ed., 2001, Atlas; OSWALDO LUIZ PALÚ, "**Controle de Constitucionalidade**", p. 75/76, 1999, RT), **ou, ainda, pelo defeito da anulabilidade** (REGINA MARIA MACEDO NERY FERRARI, "**Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade**", p. 181/183, 2ª ed., 1990, RT; JOÃO LEITÃO DE ABREU, "**A Validade da Ordem Jurídica**", p. 156/165, item n. 11, 1964, Globo).

Cumpre enfatizar, no entanto, por necessário, que, **a despeito dessa pluralidade** de visões teóricas, a **jurisprudência** do Supremo Tribunal Federal - **apoiando-se** na doutrina clássica (ALFREDO BUZAID, "**Da Ação Direta de Declaração de Inconstitucionalidade no**

Direito Brasileiro", p. 132, item n. 60, 1958, Saraiva; RUY BARBOSA, **"Comentários à Constituição Federal Brasileira"**, vol. IV/135 e 159, coligidos por Homero Pires, 1933, Saraiva; ALEXANDRE DE MORAES, **"Jurisdição Constitucional e Tribunais Constitucionais"**, p. 270, item n. 6.2.1, 2000, Atlas; ELIVAL DA SILVA RAMOS, **"A Inconstitucionalidade das Leis"**, p. 119 e 245, itens ns. 28 e 56, 1994, Saraiva; OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO, **"A Teoria das Constituições Rígidas"**, p. 204/205, 2ª ed., 1980, Bushatsky) - **ainda considera revestir-se de nulidade a manifestação do Poder Público em situação de conflito com a Carta Política (RTJ 87/758 - RTJ 89/367 - RTJ 164/506, 509):**

"O repúdio ao ato inconstitucional decorre, em essência, do princípio que, fundado na necessidade de preservar a unidade da ordem jurídica nacional, consagra a supremacia da Constituição. Esse postulado fundamental de nosso ordenamento normativo impõe que preceitos revestidos de menor grau de positividade jurídica guardem, necessariamente, relação de conformidade vertical com as regras inscritas na Carta Política, sob pena de ineficácia e de conseqüente inaplicabilidade.

Atos inconstitucionais são, por isso mesmo, nulos e destituídos, em conseqüência, de qualquer carga de eficácia jurídica.

A declaração de inconstitucionalidade de uma lei alcança, inclusive, os atos pretéritos com base nela praticados, eis que o reconhecimento desse supremo vício jurídico, que inquina de total nulidade os atos emanados do Poder Público, desampara as situações constituídas sob sua égide e inibe - ante a sua inaptidão para produzir efeitos jurídicos válidos - a possibilidade de invocação de qualquer direito.

A declaração de inconstitucionalidade em tese encerra um juízo de exclusão, que, fundado numa

competência de rejeição **deferida** ao Supremo Tribunal Federal, **consiste em remover**, do ordenamento positivo, **a manifestação estatal inválida e desconforme ao modelo plasmado na Carta Política**, com todas as conseqüências daí decorrentes, **inclusive** a plena restauração de eficácia das leis e das normas afetadas pelo ato declarado inconstitucional. **Esse poder excepcional** - que extrai a sua autoridade da própria Carta Política - **converte** o Supremo Tribunal Federal em verdadeiro legislador negativo."

(RTJ 146/461-462, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Pleno)

O **exame** da controvérsia ora em julgamento, Senhora Presidente, **põe em evidência** uma realidade **que não pode** deixar de ser considerada pelo Supremo Tribunal Federal, **e que já mereceu**, por parte desta Corte Suprema (RTJ 181/73-79, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Pleno), **advertência** que cumpre ser lembrada.

Refiro-me ao fato, sumamente relevante, de que **nada compensa** a ruptura da ordem constitucional. **Nada recompõe** os **gravíssimos** efeitos que derivam **do gesto de infidelidade** ao texto da Lei Fundamental.

A **defesa** da Constituição **não** se expõe, **nem** deve submeter-se, a **qualquer** juízo de oportunidade ou de conveniência, **muito menos** a avaliações discricionárias **fundadas** em razões de **pragmatismo** governamental. A **relação** do Poder e de seus agentes, com a Constituição, **há de ser**, necessariamente, Senhora Presidente, **uma relação de respeito**.

Se, em determinado momento histórico, circunstâncias de fato ou de direito **reclamarem** a **alteração** da Constituição, **em ordem** a conferir-lhe um sentido de maior contemporaneidade, **para ajustá-la**, desse modo, às **novas** exigências ditadas por necessidades políticas, sociais ou econômicas, **impor-se-á** a prévia modificação do texto da Lei Fundamental, **com estrita observância** das limitações e do processo de reforma estabelecidos na própria Carta Política.

Revela-se fundamental, Senhora Presidente, **que se proclame**, uma vez mais, **com especial ênfase**, que o Supremo Tribunal Federal - que é o **guardião** da Constituição, por expressa **delegação** do Poder Constituinte - **não pode renunciar** ao exercício desse encargo, **pois**, se a Suprema Corte **falhar** no desempenho da **gravíssima** atribuição que lhe foi outorgada, **a integridade** do sistema político, **a proteção** das liberdades públicas, **a estabilidade** do ordenamento normativo do Estado, **a segurança** das relações jurídicas e **a legitimidade** das instituições da República **restarão profundamente comprometidas**.

Em suma, Senhora Presidente: **o inaceitável desprezo** pela Constituição **não pode converter-se** em prática governamental consentida. **Ao menos**, enquanto houver um Poder Judiciário

RE 390.840 / MG *Supremo Tribunal Federal*

independente e consciente de sua alta responsabilidade política, social e jurídico-institucional.

Concluo o meu voto, Senhora Presidente. **E**, ao fazê-lo, **peço vênia** para conhecer **e dar** integral provimento ao **presente** recurso extraordinário.

É o meu voto.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized initial 'E' followed by a long, horizontal stroke that tapers to the right.

18/05/2005

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 390.840-5 MINAS GERAISV O T O

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Sr. Presidente, muitas são as angústias que me fizeram, com as vênias do Ministro Eros Grau, pedir para antecipar o meu voto.

Tenho convicção formada desde o início da discussão dessa causa. Hoje, é reforçada pelos votos que nessa sessão me precederam, especialmente o voto magistral do Ministro Cezar Peluso.

De logo, entendo irrelevante, para o deslinde do caso, a Emenda Constitucional 20, de 1998.

Na ADIn 2, defendi, exaustivamente neste Tribunal, o conceito de inconstitucionalidade superveniente, fundado, sobretudo, na novação que uma Constituição superveniente traz ao fundamento de validade das leis pré-constitucionais. Mas, a recíproca não é verdadeira: norma constitucional superveniente não pode constitucionalizar lei anterior, inconstitucional ao tempo de sua edição, ao menos enquanto vigorar o nosso conceito arraigado de inconstitucionalidade - nulidade.



Na bela sustentação da Procuradoria da Fazenda Nacional, surgiu a tentativa de fugir ao problema da irrelevância da Emenda Constitucional 20, de 1998. É que ela, a emenda constitucional, teria tido vigência anterior à vigência da Lei nº 9.718/98, dado que esta, a vigência da lei, estaria postergada para noventa dias seguintes à sua publicação por força do artigo 195, § 6º, da Constituição Federal - a regra da chamada "anterioridade mitigada das contribuições sociais".

O argumento é inteligente, mas, a meu ver, não procede. O artigo 195, § 6º, da Constituição, não adia a vigência da lei, mas, ao contrário, a incidência dele é que pressupõe que a lei já esteja em vigor.

Na ADIn 1.414, o tema foi tratado no voto condutor do eminente Ministro Octávio Gallotti. Pretendia-se, com base no artigo 195, § 6º, a inconstitucionalidade da norma temporal de uma medida provisória, na qual se estipulava que ela teria vigência a partir da sua publicação.

Respondeu, com a precisão de sempre, o Ministro Octávio Gallotti:



"A vigência antecipada da norma instituidora da contribuição é o pressuposto necessário do termo inicial do prazo de noventa dias, indispensável à sua exigência, jamais podendo ser, por isso mesmo, com esta incompatível".

Assim, a lei vigia, sim, quando sobreveio a Emenda Constitucional 20, de 1998.

Reduz-se, então, a questão à compatibilidade do artigo 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, com a redação primitiva do artigo 195, I, da Constituição Federal.

E, aqui, tenho sido chamado à lide em função do meu voto, afinal prevalecente, no RE nº 150.755. O voto do Ministro Cezar Peluso dispensa-me a respeito de maiores considerações. Para documentar, apenas recorro o que, então, aduzi RTJ 149/259:

"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" - cuidava-se do FINSOSIAL -, "ao menos, em termos tão inequívocos que induzissem, sem alternativa, à inconstitucionalidade da lei".

Baixada para adaptar a legislação do imposto sobre a renda à Lei das Sociedades por Ações, dispusera o DJ. 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 incidentes sobre vendas'.

Sucedeu 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 artificioso, desde então, distingui-lo da noção corrente de faturamento.

Recordem-se, na conformidade do referido Dl. 2.397/87, a nova redação do § 1º e o § 4º - esse, então acrescentado ao art. 1º do Dl. 1.940/82, regente do FINSOCIAL sobre a receita bruta das empresas:

'Art. 22 (...)

§ 1º - A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5% (meio por cento) e incidirá mensalmente sobre:

a) a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços de qualquer natureza, das empresas públicas ou privadas definidas como pessoa jurídica ou a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda;

b) as rendas e receitas operacionais das instituições financeiras e entidades a elas equiparadas, permitidas as seguintes exclusões: encargos com obrigações por refinanciamentos e repasse de recursos de órgãos oficiais e do exterior; despesas de captação de títulos de renda fixa no mercado aberto, em valor limitado aos das rendas obtidas nessas operações; juros e correção monetária passiva decorrentes de empréstimos efetuados ao Sistema Financeiro de Habitação; variação monetária passiva dos recursos captados do público; despesas com recursos, em moeda estrangeira, de debêntures e

de arrendamento; e despesas com cessão de créditos com coobrigação, em valor limitado ao das rendas obtidas nessas operações, somente no caso das instituições cedentes;

c) as receitas operacionais e patrimoniais das sociedades seguradoras e entidades a elas equiparadas.

(...)

§ 4º - Não integra as rendas e receitas de que trata o § 1º deste artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, conforme o caso, o valor:

a) do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), do Imposto sobre Transportes (IST), do Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos (IULCLG), do Imposto Único sobre Minerais (IUM), e do Imposto Único sobre Energia Elétrica (IUEE), quando destacados em separado no documento fiscal pelos respectivos contribuintes:

b) dos empréstimos compulsórios;

c) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente;

d) das receitas de 'Certificados de Depósitos Interfinanceiros'.

Parece curial, **data venia**, que a partir da explícita vinculação genética da contribuição social de que cuida o art. 28 da L. 7.738/89 ao FINSOCIAL, é na legislação desta, e não alhures, que se há de buscar a definição específica da respectiva base de cálculo, na qual receita bruta e faturamento se identificam: mais ainda que no tópico anterior, essa é a solução imposta, no ponto, pelo postulado da interpretação conforme a Constituição.

No prosseguimento da discussão, respondendo às objeções do Ministro Marco Aurélio, acentuei - RTJ 149/287:



"O SR. MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Não quero transferir a nossa discussão para o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio. Serei extremamente breve. A hipótese é exatamente o contrário. Incidiria essa regra - que não precisaria estar no CTN, porque é elementar à própria aplicação da Constituição (era o artigo 110, hoje tão chamado aqui) - se a lei dissesse: faturamento é igual a receita bruta. O que tentei mostrar no meu voto, a partir do Decreto-Lei nº 2.397, é que lei tributária, ao contrário, para o efeito de FINSOCIAL, chamou receita bruta o que é faturamento. E, aí, ela se ajusta à Constituição."

Essa interpretação conforme veio a ser a base da definição de receita como base de cálculo do COFINS, na Lei Complementar 70, cuja constitucionalidade se declarou na ADC nº 1, Moreira Alves.

Por isso, Senhora Presidente, lamentando não poder nada mais acrescentar a tudo que aqui foi dito hoje, acompanho o voto do Ministro Cezar Peluso e, nos outros casos, o do Ministro Marco Aurélio.

Apenas com relação ao voto do Ministro Cezar Peluso, adoto, como já antecipara, a fórmula proposta pelo eminente Ministro Carlos Velloso: entendo, aqui, mais ortodoxo - para não separar o **caput**, que continha um conceito, e um parágrafo, que definia esse conceito, o que tenho dúvidas que possamos fazer no controle de constitucionalidade - declarar inconstitucional o **caput** e todo o §



RE 390.840 / MG *Supremo Tribunal Federal*

1º da Lei nº 9.718, de modo a que permaneça em vigor, enquanto não alterado pelo Emenda Constitucional 20 e leis que a seguiram, a base de cálculo do COFINS.

É o meu voto.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'J. M. L.', written in a cursive style.

18/05/2005

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 390.840-5 MINAS GERAIS

RELATOR : **MIN. MARCO AURÉLIO**
RECORRENTE(S) : UNIMED BELO HORIZONTE COOPERATIVA DE TRABALHO
MÉDICO LTDA
ADVOGADO(A/S) : JUVENIL ALVES FERREIRA FILHO E OUTRO(A/S)
ADVOGADO(A/S) : FERNANDA GUIMARÃES HERNANDES
RECORRIDO(A/S) : UNIÃO
ADVOGADO(A/S) : PFN - CLÁUDIA REGINA A. M. PEREIRA

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Presidenta, apenas para esclarecer que, nos três casos por mim relatados, estou provendo parcialmente os recursos.

No processo de que foi relator o ministro Ilmar Galvão, no qual houve pedido de vista do ministro Cezar Peluso, o provimento é total, porque a inicial abrangia pedidos sucessivos, ou seja, formulou-se o pedido para se contar os noventa dias a partir da vigência da lei propriamente dita, sem se considerar a medida provisória que a antecedeu, tendo em vista a Emenda Constitucional nº 20, de dezembro de 1998. Há essa distinção.

Pelos meus votos, nos processos em que sou relator, o provimento é parcial.

No relatado pelo ministro Ilmar Galvão, é parcial porque, diante dos pedidos sucessivos, ele acolheu o segundo.

18/05/2005

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 390.840-5 MINAS GERAIS

(À revisão de apartes dos Srs. Ministros Carlos Velloso, Sepúlveda Pertence e Ellen Gracie).

DEBATES

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Presidente, só uma ponderação. Como o artigo 3º não tem um único parágrafo, mas vários, se for declarada a inconstitucionalidade do **caput**, os outros parágrafos ficarão soltos, perderão o seu objeto de referência.

O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO - Ministro, eles ficam soltos e vêm soltos porque se referem ao parágrafo 1º:

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

Que receita bruta? A que está no § 1º.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - O meu receio é de que haja algum parágrafo que, depois, ganhe certa autonomia e gere dificuldade. É isso que me preocupa. 

RE 390.840 / MG *Supremo Tribunal Federal*

O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO - Todos eles são dependentes do § 1º.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Todos eles regulam a base de cálculo da COFINS. Se estamos entendendo que o conceito básico e a disciplina do COFINS já estão declarados constitucionais pelo Tribunal...

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO- Estou apenas ponderando quanto ao risco de eventuais incertezas futuras.

A SRA. MINISTRA ELLEN GRACIE (PRESIDENTE) - Ainda teremos uma sessão de julgamento em que o Ministro Eros Grau trará o seu voto e poderemos eventualmente reajustar.



PLENÁRIO**EXTRATO DE ATA****RECURSO EXTRAORDINÁRIO 390.840-5**

PROCED.: MINAS GERAIS

RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIORECTE. (S): UNIMED BELO HORIZONTE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
LTDA

ADV. (A/S): JUVENIL ALVES FERREIRA FILHO E OUTRO (A/S)

ADV. (A/S): FERNANDA GUIMARÃES HERNANDES

RECDO. (A/S): UNIÃO

ADV. (A/S): PFN - CLÁUDIA REGINA A. M. PEREIRA

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator), conhecendo do recurso e provendo-o, em parte, e dos votos dos Senhores Ministros Cezar Peluzo, Carlos Velloso, Celso de Mello e Sepúlveda Pertence, provendo-o, integralmente, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Eros Grau. Falaram, pela recorrente, o Dr. Ives Gandra da Silva Martins e, pela recorrida, o Dr. Fabrício da Soller, Procurador da Fazenda Nacional. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente). Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie (Vice-Presidente). Plenário, 18.05.2005.

Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie, Vice-Presidente. Presentes à sessão os Senhores Ministros Sepúlveda Pertence, Celso de Mello, Carlos Velloso, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Cezar Peluso, Carlos Britto, Joaquim Barbosa e Eros Grau.

Vice-Procurador-Geral da República, Dr. Antônio Fernando Barros e Silva de Souza.


Luiz Tomimatsu
Secretário

p/

09/11/2005

TRIBUNAL PLENO

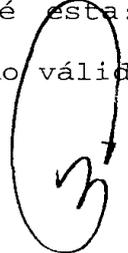
RECURSO EXTRAORDINÁRIO 390.840-5 MINAS GERAIS

RELATOR : **MIN. MARCO AURÉLIO**
RECORRENTE(S) : UNIMED BELO HORIZONTE COOPERATIVA DE
TRABALHO MÉDICO LTDA
ADVOGADO(A/S) : CLÁUDIO HENRIQUE CALDEIRA E OUTRO(A/S)
RECORRIDO(A/S) : UNIÃO
ADVOGADO(A/S) : PFN - CLÁUDIA REGINA A. M. PEREIRA

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Gostaria, Presidente, de explicitar algo que se contém no meu voto.

Neste caso, além daquela problemática da constitucionalização de norma, constitucionalização, portanto, posterior, também se discute a majoração da alíquota da Cofins de dois para três por cento. Tendo em conta, inclusive, pareceres que foram distribuídos, devo situar a matéria. O tema versado nesse recurso é único: a exigibilidade, ou não, de lei complementar para ter-se a majoração.

No meu voto, parti da premissa de que a base de incidência já está definida na Carta da República, ou seja, o faturamento. E, se já está definida na Constituição Federal, não há a exigibilidade do instrumental específico, que é a lei complementar. Esclareço esse aspecto apenas para não se imaginar que estamos a implementar "bill" de indenidade, placitando, sob qualquer ângulo, a majoração de dois para três por cento. A única matéria discutida, e estamos no campo do processo subjetivo, é esta: a exigibilidade, ou não, de lei complementar para ter-se como válida a majoração.



RE 390.840 / MG

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIN (PRESIDENTE) - Não é objeto de discussão de dois para três. Neste recurso não tem esse problema?

Está claro então? A matéria discutida, de acordo com o relator, é exclusivamente a questão relativa à lei complementar e o conceito de faturamento. Nada a ver com dois ou três por cento, que é outro assunto.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - O problema da alíquota está envolvido no que se sustenta que, para ocorrer essa majoração, depende-se de lei complementar. A prevalecer a premissa de que a incidência não se faz considerada receita de qualquer ordem, mas faturamento, cai por terra essa sustentação.

Apenas estou ressaltando esse dado para não bater posteriormente carimbo, ante o "leading case", tendo em conta essa majoração, porque há enfoques, quanto a ela, que não estão tratados neste processo.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIN (PRESIDENTE) - V. Ex^{a.}, por favor, faça a conclusão do seu voto.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - No meu voto, na assentada em que teve início o julgamento, concluí:

"Ante o quadro, conheço do recurso e o provejo para conceder parcialmente a segurança, afastada a base de incidência definida no § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, e o declaro inconstitucional". Portanto, esse dispositivo, já que, à época em

RE 390.840 / MG

que veio à balha, não havia a previsão constitucional sobre a incidência considerada a receita de qualquer natureza, não subsiste.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Então não adentra na questão seguinte da lei complementar.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Não, porque parto da premissa de que a base de incidência é o faturamento e a única defesa veiculada foi a de que se teria de contar com a lei complementar. Discutimos somente sob o ângulo de a majoração de dois para três por cento ser tratada mediante lei ordinária.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM (PRESIDENTE) - Ministro Marco Aurélio, então vou tomar a liberdade de ler a última parte dos assentados em relação ao seu voto:

"Quanto ao pedido de declaração de inconstitucionalidade do art. 8º, cabeça, da Lei 9.718 - que dispõe sobre a majoração da alíquota do COFINS -, improcede o que sustentado no extraordinário. Com efeito, assentado que a contribuição em exame tem como base de incidência o faturamento - e afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei 9718 -, está a contribuição alcançada pelo preceito inserto no inciso I do art. 196 da Constituição Federal. Assim, observa-se, no ponto, o que já decidido por esta Corte, no sentido da desnecessidade de lei complementar para a majoração de contribuição cuja instituição se dera com base no citado dispositivo constitucional, vale dizer, no art. 195, inciso I da Carta da República. Descabe cogitar, portanto, de instrumental próprio, ou seja, o da lei complementar para a majoração da alíquota do COFINS.

Por fim, cabe o simples registro, em relação ao pleito de compensação de valores, considerados COFINS e CSLL, que o regional se pronunciou a harmonia com o precedentes desta Corte, etc.

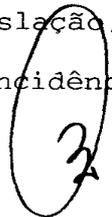
Ante o quadro, conheço do recurso e o provejo, para conceder parcialmente a segurança, afastando a base de incidência definida no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, declarando-o inconstitucional".

RE 390.840 / MG

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Voltaremos a discutir essa matéria se o Tribunal placitar esse instituto, para mim novo, que é a constitucionalização superveniente, após a edição da lei.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - De qualquer forma, Sr. Presidente, em relação a isso, acho que o próprio COFINS, depois, acho que em 2002 ou 2003, já houve leis novas disciplinando a matéria. Portanto, é esse argumento da constitucionalização - que também não levei em conta, aqui a discussão quando se travou foi simplesmente de uma redefinição a partir do conceito de faturamento -, já está "passé" em relação à lei superveniente, 20002/2003, que deram nova conformação ao tema e, suponho, já em consonância com a regra da Emenda ...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - É que o período discutido no processo é anterior a essa legislação, já editada quando em vigor a emenda que modificou a base de incidência.



09/11/2005

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 390.840-5 MINAS GERAISV O T O - V I S T A

O SENHOR MINISTRO Eros Grau: O eminente Ministro MAURÍCIO CORRÊA tendo anteriormente votado nos autos do RE n. 346.084, supusera eu não viesse a me manifestar a respeito da matéria, ao menos de imediato, na Sessão plenária do dia 18 de maio passado. Daí porque, vindo a julgamento outros recursos, pedi vista dos autos. Exercício de prudência, apenas. Estivesse eu tão bem preparado como os colegas que anteciparam seus votos após o meu pedido de vista --- mero exercício de prudência, repito --- teria prontamente votado.

02. O tratamento do tema reclama alguns esclarecimentos a respeito dos conceitos jurídicos. Não se os pode tratar como se incluídos em uma só categoria, qual também não convém admitirmos --- e isso foi dito na tribuna --- que nesta ou naquela Faculdade de Direito se ensine ou se tenha ensinado que qualquer significado possa ser atribuída a qualquer vocábulo. Se há quem entenda assim, é porque não compreendeu nada, absolutamente nada.

03. Distinguimos, a partir de ASCARELLI¹, cumprindo diferentes funções na linguagem jurídica, [i] os conceitos jurídicos meramente formais, [ii] as *regulae juris* e [iii] os conceitos tipológicos [*fattispecie*].

Os *conceitos meramente formais* [v.g., ônus, sujeito jurídico, direito, obrigação] estão ancorados no terreno formal; o

¹ Vide meu Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito, 3ª edição, Malheiros Editores, São Paulo, 2.005, págs. 226 e ss.

estudo de suas características específicas permite o desenvolvimento de uma quase topologia, indicativa de uma série de posições lógicas. Os *conceitos meramente formais* não possuem realidade histórica própria.

As "*regulae juris*" consubstanciam expressões que sintetizam o conteúdo de um conjunto de normas jurídicas, sem que lhes corresponda um significado próprio. Expressam, condensadamente, um sistema normativo, a modo --- diz FÁBIO KONDER COMPARATO --- de autêntica estenografia legal. Tome-se como exemplo dessa espécie de conceito o de *propriedade*, que apenas assume alguma significação na medida em que tenhamos sob consideração a função que ele cumpre no discurso do direito, de resumir toda disciplina normativa atinente ao modo de aquisição e aos poderes, faculdades e deveres decorrentes da aquisição de uma posição jurídica subjetiva em relação a um bem. A utilidade do conceito de *propriedade* --- e isso o torna na prática insubstituível --- está na enorme economia de tempo e de energia que o seu uso permite a quem pretenda expor o conteúdo do subsistema normativo aplicável à *propriedade*. Às "*regulae juris*" é que se refere ALF ROSS em seu conhecido opúsculo.

Os *conceitos jurídicos tipológicos* [*fattispecie*], são expressões da história e indicam os ideais dos indivíduos e grupos, povos e países; ligam-se a esquemas e elaborações de caráter, bem como a preocupações e hábitos econômicos e a fé religiosas; à história do Estado e à estrutura econômica; a orientações filosóficas e a concepções do mundo. Referem-se a fatos típicos da realidade. Aí encontramos conceitos cujos termos são, v.g., boa-fé, bom pai de família, coisa, bem, causa, dolo, culpa, erro. Atribuir significado a esses termos equivale à identificação das espécies de fato alcançadas por um texto normativo. Os *conceitos jurídicos*

tipológicos [*fattispecie*], também ditos indeterminados, em verdade não são conceitos, mas noções.

04. *Faturamento* é termo de um desses conceitos jurídicos *tipológicos* [*fattispecie*]. Vale dizer, termo de uma noção. Não desejo cansar a Corte, mas me permito lembrar que elas --- as *fattispecie* ou "conceitos *tipológicos*" --- não são conceitos [não podem ser entendidos como conceitos] porque os conceitos são atemporais e ahistóricos e elas --- os *fattispecie* ou "conceitos *tipológicos*" --- são notável e peculiarmente homogêneos ao desenvolvimento das coisas, isto é, caracterizadamente históricos e temporais².

05. Prossigo em meu raciocínio. A cada conceito corresponde um *termo*. Este --- o termo --- é o signo lingüístico do conceito. Assim, o conceito, expressado no seu termo, é coisa (signo) que representa outra coisa (seu objeto). *Faturamento* é o termo do conceito [= noção, em rigor] de *faturamento*.

Aqui corremos o risco de cair em uma cilada. É que as linguagens consubstanciam sistemas ou conjuntos de *símbolos convencionais*³. Isso significa, como observa CARRIÓ, que não há nenhuma relação necessária entre as *palavras* (de um lado) e os *objetos, circunstâncias, fatos ou acontecimentos* (de outro) em relação aos quais as palavras cumprem suas múltiplas funções.

As palavras --- diz HOSPERS --- são como rótulos que colocamos nas coisas, para que possamos falar sobre elas: "Qualquer

² Meu Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito, cit., pág. 236.

³ *Idem*, págs. 215 e ss.

rótulo é conveniente na medida em que nos ponhamos de acordo com ele e o usemos de maneira conseqüente. A garrafa conterà exatamente a mesma substância, ainda que coloquemos nela um rótulo distinto, assim como a coisa seria a mesma ainda que usássemos uma palavra diferente para designá-la". De outra forma dissera-o já SHAKESPEARE, na voz poética de JULIETA "What's in a name? That wich we call a rose / by any other name would smell as sweet".

Podemos, com HOSPERS, apor rótulos convencionais sobre determinadas garrafas ou fazê-lo de modo arbitrário. Optando pela segunda alternativa, da sua adoção não resultará nenhuma alteração no conteúdo do continente arbitrariamente rotulado. Apenas, se o nosso propósito não for o de instalar, no mínimo, a confusão, cumpre-nos deixar bem esclarecido aos seus potenciais usuários quais conteúdos encontrarão em cada uma delas. Assim com as palavras. Se não as tomarmos com a significação usual, cumpre nos informar aos nossos ouvintes ou leitores os sentidos que lhes atribuímos. Ainda segundo HOSPERS, "qualquer um pode usar o ruído que quiser para se referir a qualquer coisa, contanto que esclareça o que designa o ruído em questão".

06. No caso, *faturamento* terá sido tomado como termo de uma das várias noções que existem --- as noções de *faturamento* --- na e com uma de suas significações usuais atualmente. Sabemos de antemão que já não se a toma como atinente ao fato de "emitir faturas". Nós a tomamos, hoje, em regra, como o resultado econômico das operações empresarias do agente econômico, como "receita bruta das vendas de mercadorias e mercadorias e serviços, de qualquer natureza" [art. 22 do decreto-lei n. 2.397/87]. Esse entendimento foi consagrado no RE 150.764, Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, e na ADC n. 1, Relator o Ministro MOREIRA ALVES.



07. Daí porque tudo parece bem claro: em um primeiro momento diremos que *faturamento* é outro nome dado à receita bruta das vendas e serviços do agente econômico. Essa é uma das significações usuais do vocábulo [i.é., a noção da qual o vocábulo é termo é precisamente esta --- *faturamento* é receita bruta das vendas e serviços do agente econômico]. A análise dos precedentes aponta, no entanto --- e isso é proficientemente indicado em parecer de HUMBERTO ÁVILA --- no sentido de inversão dos termos: a lei tributária chamou de receita bruta, para efeitos do FINSOCIAL, o que é *faturamento*; o conceito de receita bruta [= receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços], na lei, é que coincide com a noção de *faturamento*, na Constituição.

08. Ora, o artigo 3º da Lei n. 9.718/98 não diz mais do que isso. Seu § 1º é que vai além, para afirmar que ali --- e ali não se cogita de *faturamento*, mas de receita bruta --- se trata da totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para tais receitas. Voltando a HOSPERS: a lei esclareceu o sentido que atribuiu ao termo "receita bruta" --- "qualquer um pode usar o ruído que quiser para se referir a qualquer coisa, contanto que esclareça o que designa o ruído em questão".

09. Esse § 1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/98 veicula uma *definição jurídica*. Os conceitos jurídicos, vimos, são expressados através de termos: o termo é o signo do conceito. Ora, porque esses termos são colhidos na linguagem natural, que é virtualmente ambígua e imprecisa, inúmeras vezes textos normativos operam a enunciação estipulativa de conceitos, ou seja, *definem* os seus respectivos termos. O que se tem referido por "conceito estipulativo ou legal"

corresponde, em regra, a uma *definição*, que o texto normativo contempla visando superar a ambigüidade ou imprecisão do termo de certo conceito. A *definição jurídica*, pois --- "Para os efeitos desta lei entende se por..." --- é a explicitação do termo do conceito e não deve ser confundida com o conceito jurídico. Este é o signo de uma significação, expressado pela mediação do termo. A definição jurídica está referida ao termo e não diretamente ao conceito; consubstancia --- repita se --- uma *explicitação do termo do conceito*.

10. Não fora virtualmente ambígua e imprecisa a linguagem jurídica, bastar nos iam os conceitos jurídicos, sendo prescindíveis as definições ou "conceitos estipulativos ou legais"⁴. Mas não é bem e apenas assim, contudo. Muitas vezes o ordenamento jurídico alberga conceitos que, embora diversos, são designados por um mesmo termo. Nesta hipótese, sob o mesmo termo conceitual --- o que torna ainda mais complexo e desafiador, para o intérprete, o problema da ambigüidade dos termos e expressões jurídicas --- sob o mesmo termo conceitual, dizia eu, repousam, plasmados pelo ordenamento, distintos conceitos jurídicos. A distinção entre tais conceitos é evidente, visto que, embora destacados de um núcleo conceitual comum, as coisas, estados ou situações a que são aplicados sujeitam-se a diversos regimes jurídicos ou a diversas normas jurídicas (v. g., servidor público, sociedade de economia mista). Refiro-me especialmente às definições legislativas do tipo que NATALINO IRTI menciona como "*definizione-descrizione degli elementi della fattispecie*", que descreve, com palavras da língua comum ou do léxico jurídico, modalidade e elementos da *fattispecie*, ou seja, da hipótese da norma.

⁴ Idem, págs. 230-231.

Eis o que aí se tem, nesse § 1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/98, uma *definição jurídica de 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 tais receitas.

11. Cumpre então indagarmos se a lei poderia ter afirmado essa definição de receita bruta.

A Constituição dizia, anteriormente à EC 20/98, que a seguridade social seria financiada, entre outros, mediante recursos provenientes de contribuição social "dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e os lucros" (art. 195, I).

A EC 20/98 alterou o preceito, para afirmar que essa mesma contribuição incidirá sobre a folha de salários e outros rendimentos do trabalho, sobre "a receita ou o faturamento" e sobre o lucro.

A lei é anterior à EC 20/98, ao tempo em que o artigo 195, I da Constituição afirmava que a contribuição incidiria "sobre a folha de salários, o faturamento e os lucros".

12. A alteração no texto da Constituição aparentemente, mas não necessariamente, indica alteração do campo de incidência da contribuição. A emenda, ao referir "a receita ou o faturamento", poderia estar a tomar receita como sinônimo de faturamento e faturamento como sinônimo de receita...

Anteriormente à EC 20/98 ela incidia a sobre receita de venda de mercadorias e da prestação de serviços [= receita bruta], c



que coincidia, qual afirmou esta Corte, com a noção de *faturamento*. Após a EC 20/98 ela incide sobre "a receita ou o faturamento".

Ora, se receita bruta [= receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços] coincide, qual afirmou esta Corte, com a noção de *faturamento*, a inserção do termo de um outro conceito --- "receita" --- no texto constitucional há de estar referindo outro conceito, que não o que coincide com a noção de *faturamento*. Para exemplificar, sem qualquer comprometimento com a conclusão: receita como totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante para a determinação dessa totalidade o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para tais receitas.

Temos aí *receita bruta*, termo de um conceito, e *receita bruta*, termo de outro conceito. No primeiro caso, *receita bruta* que é enquadrada na noção de *faturamento*, *receita bruta* das vendas e serviços do agente econômico, isto é, proveniente das operações do seu objeto social. No segundo, *receita bruta* que envolve, além da *receita bruta* das vendas e serviços do agente econômico --- isto é, das operações do seu objeto social --- aquela decorrente de operações estranhas a esse objeto.

Impõe-se então distinguirmos: de um lado teremos *receita bruta/faturamento*; de outro, a *receita bruta que excede a noção de faturamento*, introduzida pela EC 20/98, para a determinação de cuja totalidade são irrelevantes o tipo de atividade que dá lugar a sua percepção e a classificação contábil adotada.

13. Dir-se-á que a Constituição, ao não definir *faturamento*, incorporou noção que dele se tinha à época. Na verdade incorporou

8

uma das noções que dele à época se tinha. A Constituição poderia, mais do que incorporar, poderia ter contemplado uma *definição jurídica* de *faturamento*. Não o tendo feito, prevaleceu um dos entendimentos possíveis, aquele nos termos do qual receita bruta coincide com a noção de *faturamento* enquanto receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços. Poderia ter prevalecido outro.

O momento é propício para a afirmação de que, em verdade, a Constituição nada diz; ela diz o que esta Corte, seu último intérprete, diz que ela diz. E assim é porque as normas resultam da interpretação e o ordenamento, no seu valor histórico-concreto⁵, é um conjunto de interpretações, isto é, conjunto de normas; o conjunto das disposições (textos, enunciados) é apenas ordenamento em potência, um conjunto de possibilidades de interpretação, um conjunto de normas potenciais. Por isso MICHEL TROPER sustenta --- e nisso estamos de acordo --- que a norma constitucional é criada pela autoridade que a aplica, no momento em que a aplica mediante a prática da interpretação. As palavras escritas no texto normativo nada dizem; somente passam a dizer algo quando efetivamente convertidos em normas (isto é, quando --- através e mediante a interpretação --- são transformados em normas). Por isso as normas resultam da interpretação e podemos dizer que elas, enquanto disposições, não dizem nada --- elas, como observam ALÍCIA RUIZ e CARLOS CÁRCOVA, elas dizem o que os intérpretes dizem que elas dizem.

Insisto em que o sentido de suas normas é construído por esta Corte. Poderíamos ter incorporado outro entendimento, qual, por

⁵ Idem, págs. 80-82.

exemplo, o desdobrado do ato de "emitir faturas". A Corte, no entanto, decidiu de outro modo, de sorte que desde essa decisão aquele, e não outro, ficou sendo o sentido atribuído a *faturamento*.

14. Daí se extrai algumas conclusões, a primeira das quais indica que o § 1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/98 excedeu a noção de *faturamento* adotada por esta Corte ao tempo em que o artigo 195, I da Constituição do Brasil afirmava que a contribuição incidiria "sobre a folha de salários, o faturamento e os lucros".

Sucedê que a EC 20/98, como vimos, alterou a redação do inciso I do artigo 195 da Constituição, para afirmar que a contribuição incidirá sobre a folha de salários e outros rendimentos do trabalho, sobre "a receita ou o faturamento" e sobre o lucro. E -- vimos --- nisso e com isso admitiu sua incidência sobre *receita bruta que excede a noção de faturamento*, para a determinação de cuja totalidade são irrelevantes o tipo de atividade que dá lugar a sua percepção e a classificação contábil adotada.

15. Uma segunda conclusão é construída a partir da verificação de que a regulação jurídica é sempre provisória e está sujeita a ser atropelada pela violência dos fatos. Não me refiro, neste ponto à violência de todos os delitos. Nem à circunstância de o direito afirmar-se precisamente quando violado, quando suas regras e princípios sejam desacatados --- o Poder Judiciário se ocupa exclusivamente das leis que tenham sido violadas. Desejo fazer alusão à circunstância de a realidade não parar quieta, ela sim derrubando bibliotecas e preceitos que já não sejam com ela coerentes. Por isso mesmo afirmo que o direito é um organismo vivo que não envelhece, nem permanece jovem, na medida em que, em virtude da sua interpretação/aplicação, é [= deve ser] contemporâneo à

realidade. Tenho reiteradamente insistido em que a interpretação do direito é compreensão não apenas dos textos, mas também --- repito-me --- da realidade. Alterada a realidade social, a norma que se extrai de um mesmo texto será diversa daquela que dele seria extraída anteriormente à mudança da realidade.

Daí a distinção entre inconstitucionalidade originária e inconstitucionalidade superveniente. No primeiro caso o texto porta em si, desde o seu momento inicial, a marca da inconstitucionalidade. No segundo, nasce são, mas no correr do tempo, outra sendo a realidade, torna-se supervenientemente inconstitucional. Alguns, entre nós, afirmam, ao eventualmente alterar posição diante de um determinado texto normativo, que "evoluíram". Mudanças nas pessoas certamente ocorrem, mas o que se dá de modo mais freqüente é a mudança na própria realidade, determinando a convolação do que era constitucional em inconstitucional; e mesmo o contrário --- convolação do que era inconstitucional em constitucional --- poderá, em tese, vir a ocorrer.

16. Precisamente isso se dá no caso. O § 1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/98, cuja inconstitucionalidade não foi declarada antes da vigência da EC 20/98 --- logo gozava, até então, da presunção de constitucionalidade --- foi recebido por essa emenda constitucional. A inconstitucionalidade pretérita não declarada resultou superada pelo recebimento do preceito pela EC 20/98.

17. Lembro precedente antológico da Corte, a ADI n. 2, oportunidade em que o Ministro PAULO BROSSARD, Relator, sustentou que:



"A teoria da inconstitucionalidade supõe, sempre e necessariamente, que a legislação, sobre cuja constitucionalidade se questiona, seja posterior à Constituição. Porque tudo estará em saber se o legislador ordinário agiu dentro de sua esfera de competência ou fora dela, se era competente ou incompetente para editar a lei que tenha editado.

Quando se trata de antagonismo existente entre Constituição e lei a ela anterior, a questão é de distinta natureza; obviamente não é de hierarquia de leis; não é, nem pode ser exatamente porque a lei maior é posterior à lei menor e, por conseguinte, não poderia limitar a competência do Poder Legislativo, que a editou. Num caso o problema será de direito constitucional, noutro de direito intertemporal. Se a lei anterior é contrariada pela lei posterior, tratar-se-á de revogação, pouco importando que a lei posterior seja ordinária, complementar ou constitucional.

Em síntese, a lei posterior à Constituição, se a contrariar, será inconstitucional; a lei anterior à Constituição se a contrariar será por ela revogada, como aconteceria com qualquer lei que a sucedesse. Como ficou dito e vale ser repetido, num caso, o problema é de direito constitucional, noutro é de direito intertemporal".

O acórdão oriundo desse célebre julgamento está assim ementado:

"CONSTITUIÇÃO. LEI ANTERIOR QUE A CONTRARIE. REVOGAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE. IMPOSSIBILIDADE.

1. A lei ou é constitucional ou não é lei. Lei inconstitucional é uma contradição em si. A lei é constitucional quando fiel à Constituição; inconstitucional na medida em que a desrespeita, dispondo sobre o que lhe era vedado. O vício da inconstitucionalidade é congênito à lei e há de ser apurado em face da Constituição vigente ao tempo de sua elaboração. Lei anterior não pode ser inconstitucional em relação à Constituição superveniente; nem o legislador poderia infringir Constituição futura. A Constituição sobrevinda não torna inconstitucionais leis anteriores com ela conflitantes: revoga-as. Pelo fato de ser superior, a Constituição não deixa de

produzir efeitos revogatórios. Seria ilógico que a lei fundamental, por ser suprema, não revogasse, ao ser promulgada, leis ordinárias. A lei maior valeria menos que a lei ordinária.

2. Reafirmação da antiga jurisprudência do STF, mais que cinquentenária.

3. Ação direta de que se não conhece por impossibilidade jurídica do pedido."

Ficou então assentado não caber a ação direta quando o texto normativo for anterior à Constituição, já que, se for com ela incompatível, é tido como revogado, e, caso contrário, como recebido.

18. O mesmo raciocínio há de ser aplicado em relação às emendas constitucionais, que passam a integrar a ordem jurídica com o mesmo status dos preceitos originários. Vale dizer, todo ato legislativo que contenha disposição incompatível com a ordem instaurada pela emenda à Constituição deve ser considerado revogado. Nesse sentido, a observação do Ministro CELSO DE MELLO:

"Torna-se necessário enfatizar, no entanto, que a jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal -- - tratando-se de fiscalização abstrata de constitucionalidade --- apenas admite como objeto idôneo de controle concentrado as leis e os atos normativos, que, emanados da União, dos Estados-membros e do Distrito Federal, tenham sido editados sob a égide de texto constitucional ainda vigente" [ADI n. 2971, Relator o Ministro CELSO DE MELLO; DJ de 18/05/2004]

Por isso mesmo esta Corte tem decidido que, nos casos em que o texto da Constituição do Brasil foi substancialmente modificado em decorrência de emenda superveniente, a ação direta de inconstitucionalidade fica prejudicada, visto que o controle concentrado de constitucionalidade é feito com base no texto

constitucional em vigor e não do que vigorava anteriormente (ADI n. 1.717/MC, Relator o Ministro SYDNEY SANCHES, DJ de 25.02.00; ADI n. 2.197, Relator o Ministro MAURÍCIO CORRÊA, DJ de 02.04.2004; ADI n. 2.531/AgR, Relator o Ministro CARLOS VELLOSO, DJ de 12.09.2003; ADI n. 1.691, Relator o Ministro MOREIRA ALVES, DJ de 04.04.2003; ADI n. 1.143, Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, DJ de 06.09.2001 e ADI n. 799, Relator o Ministro GILMAR MENDES, DJ de 17.09.2002).

Aliás, em situação análoga --- e justamente se tratando da lei imediatamente anterior à de número 9.718/98, decidiu-se que "tendo a Lei n. 9.717, de 27 de novembro de 1998, sido publicada anteriormente à entrada em vigor da Emenda Constitucional nº 20/98, e tendo esta também de ser levada em consideração no exame da constitucionalidade da referida Lei, dada a causa de pedir em ação direta de inconstitucionalidade ser aberta, não é de ser conhecida a presente ação porque se estará no âmbito da revogação, o que não dá margem ao cabimento da ação direta de inconstitucionalidade" (ADI n. 2055, Relator o Ministro MOREIRA ALVES, DJ de 09.05.2003).

19. Ora, a Lei n. 9.718 foi publicada no dia 28 de novembro de 1.998, vinte dias antes da vigência da EC 20/98. Sua eficácia foi protraída para o dia 1º de fevereiro de 1.999, mercê da anterioridade nonagesimal. Não produziu nenhum efeito anteriormente à vigência da nova emenda constitucional, até então gozando de presunção de constitucionalidade, tendo sido por ela recebida. A inconstitucionalidade pretérita não declarada resultou superada pelo recebimento do preceito veiculado no § 1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/98 pela EC 20/98.

20. São por certo ponderáveis as razões do voto do eminente Ministro CEZAR PELUSO, sempre brilhantes e fundamentadas. Concebido

14

porém o ordenamento como expressão de uma ordem concreta, histórica e cultural e admitido que a força normativa da Constituição que cumpre privilegiar é a afirmada pelo texto mais atual --- e aqui é necessário pensarmos essa ordem como uma continuidade que se reproduz no tempo, permanecendo diuturnamente contemporânea à realidade --- teremos, ao nos afastarmos do puro normativismo, que o recebimento do preceito de que se cuida pela EC 20/98 supera qualquer vício cuja consistência dependeria do confronto com a redação anterior do texto constitucional, que já não produz nenhuma consequência jurídica. Esta Corte já se manifestou nesse sentido ao apreciar o AgR-AI n. 113.353/SP, Relator o Ministro SIDNEY SANCHES, e o AgR-AI n. 114.375/RJ, Relator o Ministro OCTÁVIO GALLOTTI. Digo-o com todas as vênias: o pensamento que conduz à declaração, agora, de inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/98, de modo a negar o seu recebimento pela Constituição emendada é expressivo de puro normativismo formal: tanto é que, para ele, a simples republicação da lei vinte dias após seria suficiente para torná-la constitucional...

É certo que o vício da inconstitucionalidade é congênito à lei e há de ser apurado em face da Constituição vigente ao tempo de sua elaboração. Mas não é disso que aqui se trata, senão do recebimento, pela emenda constitucional, de lei publicada anteriormente a sua vigência, que não fora ou ainda não fora declarada inconstitucional. De fato --- e aqui lanço mão de trechos do voto do Ministro PAULO BROSSARD na ADI n. 2 (Revista Trimestral de Jurisprudência nº 169/774) --- a lei em questão não poderia ter sido feita pelo Congresso, "não estava em sua competência, porque escapava de suas atribuições, competência fixada pela Constituição, atribuições por ela demarcadas. E porque fez a lei que não podia


15

fazer, agiu ultra vires, além dos seus poderes, fora de suas atribuições, ao arrepio de sua competência".

Tudo isso é verdadeiro. O fenômeno da recepção, no entanto, conduz à superação de tudo isso. Pois o § 1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/98 não tendo sido ainda, no advento da emenda constitucional, retirado do ordenamento jurídico e sendo adequado a ela, continua a ter existência de modo [re]novado, visto que novo é o seu fundamento derradeiro de validade: a EC 20/98. É o fenômeno da recepção⁶, que consubstancia um procedimento abreviado de criação do direito⁷. Em breve artigo publicado logo após a promulgação da Constituição de 1.988, GERALDO ATALIBA compôs uma das mais belas páginas já desenvolvidas sobre o assunto⁸:

"No dia da promulgação da nova Constituição nasceu o estado brasileiro atual. Surgiu assim, por obra da nova Constituição, um novo Estado. O antigo --- baseado na Carta de 67/69 --- desapareceu. Juridicamente, tudo é novo: a ordem jurídica inteira instaura-se; as instituições inauguram-se, no momento da promulgação da Constituição. A ordem jurídica nova é rigorosamente virgem, intocada, inovadora e novidadeira. Toda a ordenação jurídica, que emana do Estado, surge nesse momento. O novo Estado, do ponto de vista jurídico, nasce do ato constituinte, com a promulgação da Constituição. É verdade que esta entidade jurídica apóia-se, superpõe-se a uma sociedade política já existente; comunidade complexa que, sob perspectiva sociológica, continua; tem a sua continuidade. Daí dizer-se que a Nação continua e o estado morre, para dar lugar a outro estado. Entretanto, juridicamente, tudo passa a ser inovador. As leis antigas ficam no

⁶ Vide MARCELO CERQUEIRA, A Constituição e o direito anterior --- o fenômeno da recepção, Centro de Documentação e Informação da Câmara dos Deputados, Brasília, 1.995, págs. 63-83.

⁷ Cf. KELSEN, Teoria generale del Diritto e dello Stato, trad. italiana, Milano, Ed. Comunità, 1.952, pág. 119.

⁸ "Efeitos da nova Constituição", in Boletim AASP n. 1562, Suplemento, 23.11.88, pág. 3.

passado. A legislação velha toda, a ordem jurídica antiga, integral, desaparece, sucumbe com a emergência da nova Constituição. Fica perempta. As normas jurídicas antigas ficam na história. Por isso, igualam-se, num só plano histórico, todas as leis, todas as normas, toda a ordenação passada; seja a da semana passada, seja a dos séculos passados. Tudo fica igualmente histórico. Todas ficam no mesmo plano, como páginas viradas, igualmente, identicamente. Lado a lado, ficam as Ordenações Manuelinas, as Filipinas, a Constituição de 1824 e a Carta Constitucional de 1967/69.

O novo Estado, evidentemente, emerge com novos órgãos, novo Poder Legislativo, novo Poder Executivo, novo Poder Judiciário; todas as instituições que a Constituição de 1988 cria e plasma são novas. A ordem jurídica é igualmente nova.

Alguns afirmam que são revogadas as leis existentes, no que colidem com a letra ou o espírito da nova Constituição. Acreditamos que o fenômeno da revogação não é explicação cabal. O que se dá é mais, muito mais radical: o desaparecimento, a total, a absoluta e irremissível perempção da legislação ainda vigente no dia anterior, exatamente porque o seu fundamento jurídico estava numa Constituição que desapareceu [esta sim, revogada categoricamente]. Na verdade, o que se observa é que todas as normas infraconstitucionais que não sejam incompatíveis com a nova Constituição são --- na medida do estabelecido pela própria Constituição --- 'recebidas', para integrar a nova ordenação, e assim, nascem, por ela acolhidas. As incompatíveis desaparecem, caducam com a velha Constituição; e desaparecem porque seu fundamento, sua base é banida do universo jurídico.

A nova ordem jurídica recebe as normas infraconstitucionais não incompatíveis com a Constituição. Ninguém poderá dizer que esta nova lei tem por fundamento a Constituição anterior. Não, estas leis --- que são novas por força de terem sido recebidas --- têm o espírito e tomam por base a nova Constituição. Há aí novação. Imediatamente, automaticamente a ela submetem-se".

O fato é que o advento de uma Constituição ou de uma emenda constitucional nova não paralisa o movimento da ordem jurídica infraconstitucional, pois o direito, instância da realidade social, é movimento, e não linguagem congelada. A exposição do saudoso ATALIBA é cristalina: todos os enunciados normativos que guardem compatibilidade com o novo texto constitucional são por ele recebidos, nele se nutrindo de vigor. Aqui tudo se passa como se a porção da legislação infraconstitucional que mantenha adequação à nova Constituição ou à nova emenda fosse em um átimo [re]feita; é desnecessário o cumprimento de todos os passos do processo legislativo para que se dê a inovação, através dessa porção legislativa, da nova ordem jurídica.

A admissão da existência de um hiato no ordenamento, que teria sido preenchido apenas entre 2.002 e 2.003, respectivamente, com o advento da Medida Provisória n. 135/03, convertida na Lei n. 10.833/03 para a COFINS, e Medida Provisória n. 66/02, convertida na Lei n. 10.637, de 31 de dezembro, para o PIS, a admissão da existência desse hiato é incompatível com a concepção do ordenamento como expressão de uma ordem concreta, projetada de modo contínuo no tempo. A Constituição é a ordem jurídica fundamental de uma sociedade em um determinado momento histórico e, como ela é um dinamismo⁹, é contemporânea à realidade¹⁰ --- repito: o direito, instância da realidade social, é movimento, e não linguagem congelada. Quem escreveu o texto da Constituição não é o mesmo que o interpreta/aplica, que o concretiza¹¹. Por isso podemos dizer que em

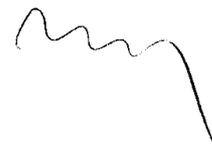
⁹ Vide meu A ordem econômica na Constituição de 1.988, 9ª edição, São Paulo, Malheiros Editores, 2.004, pág. 152.

¹⁰ Vide meu Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito, 3ª edição, São Paulo, Malheiros Editores, 2.005, págs. 54-55.

¹¹ Diz PONTES DE MIRANDA (Sistema de ciência positiva do direito, tomo II, Bookseller, Campinas, 2.000, págs. 151-152): "A regra jurídica não é dada pela maioria, nem tampouco pela totalidade. Pode ser obra de muitos ou de alguns, de

verdade não existe a Constituição, do Brasil, de 1.988. Pois o que realmente hoje existe, aqui e agora, é a Constituição do Brasil, tal como hoje, aqui e agora, está sendo interpretada/aplicada.

Nego provimento aos recursos extraordinários.



minorias ínfimas, ou de um só. Mas já vimos que não há que separar a aplicação e a iniciação da lei, a realização e a proposta. A expressão efetiva pode não ser a do indivíduo, nem a de alguns, nem a de muitos, nem a da maioria, nem a da totalidade; porque a totalidade que desse não seria a que aplicasse, e sim outra, porque entre elas há a mesma diferença que entre dois momentos: o momento a de elaboração e o momento b de aplicação concreta. No costume é que teríamos a simultaneidade, a confusão, a coincidência ou como quer que a isso se chame; mas no próprio costume a regra é traçada, não por um ato, e sim por muitos, de modo que resulta de membros de totalidades distintas".

09/11/2005

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 390.840-5 MINAS GERAISV O T O

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Vossa Excelência admite a recepção de uma lei nula.

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO - A tese é essa.

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU: - A tese é exatamente essa, só que ela não foi declarada nula.

O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO - Quer dizer, admite-se a recepção de uma lei inconstitucional?

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU: - Ela não foi declarada nula.

O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO - E precisa ser declarada?



O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - É evidente que precisa. A jurisdição constitucional não opera sob hipóteses.

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU: - Quero deixar bem claro, para não parecer que meu voto é precipitado e sem fundamento, que jamais afirmaria isso se tivesse havido a declaração de inconstitucionalidade antes. É meramente um jogo formal. A lei foi publicada, não produziu efeito - ela só iria produzir efeito depois - e, em vinte dias, houve a publicação da emenda.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Para produzir esse efeito, ela teria de ser válida e vigente.

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU: - O problema aí é o seguinte: ou prestamos homenagem à teoria normativista e à hierarquia kelseniana --- e aí vamos, efetivamente, entender que não tem absolutamente sentido meu voto --- ou admitimos que a Constituição é uma ordem concreta, histórica e cultural, com continuidade no tempo e vocacionada a prover a própria estruturação do Estado.

Nessa segunda hipótese --- uma alternativa fundada ---, a conclusão a que se pode e a que se deve chegar é no sentido formulado por mim.



O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) -
Presidente, na condição de relator, permitam-me os Colegas
escancarar a questão versada neste processo.

Houve a edição da Lei nº 9.718/98, sob a égide da
Carta na redação anterior à Emenda Constitucional nº 20. O artigo
3º, cabeça, dessa lei preceituou algo que se mostrou consentâneo com
o Diploma Maior:

*Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo
anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.*

O Tribunal estabeleceu a sinonímia
"faturamento/receita bruta", conforme decisão proferida na Ação
Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF - receita bruta
evidentemente apanhando a atividade precípua da empresa.

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO - Receita operacional.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) -
Operacional. Com o § 1º do mesmo artigo foi dado conceito todo
próprio à receita bruta:

*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.*

O que significa esse dispositivo? Que haverá incidência em qualquer receita, ainda que em decorrência de locação, de investimentos etc.

Então, Presidente, o legislador percebeu que fora muito adiante do que autorizado pela Carta da República e editou a Emenda Constitucional nº 20, para, com isso, placitar o deslize já verificado.

Não posso também apontar que essa Emenda tenha se mostrado inócua, porque passou - e disso não cogitava o texto primitivo da Lei Fundamental - a tratar da incidência, considerada a receita, não mais apenas sobre a folha de salário - com explicitação, inclusive, quanto à folha de salário, e não diria apenas explicitação, mas abrangência, alargamento do conceito - e sobre a receita.

Houve a alteração - isso está muito claro - no que, na redação primitiva da Constituição de 1988, previa-se como base de incidência:

Art. 195 [...]

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e os lucros.

[...]

Com a emenda, a disposição passou a ser:

"Art. 195 [...]"

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

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título," - estamos lembrados aqui dos autônomos, e fui relator, inclusive, do recurso extraordinário respectivo - "à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita" - cogitou-se pela primeira vez da receita - "ou o faturamento."

Sustenta o ministro Eros Grau que ocorreu a legitimação da lei tendo em conta o novo texto constitucional. Para mim, ela nasceu e permaneceu inconstitucional. É certo que a exigibilidade dos tributos se fez quando já em vigor a Emenda nº 20, em vista da anterioridade mitigada de noventa dias. Mas, para que essa anterioridade mitigada tenha efeito jurídico, é indispensável que a lei, de início, mostre-se constitucional; se assim não era, cai por terra a passagem até mesmo dos noventa dias.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Noventa dias se contam da vigência da lei: o que se protraí por 90 dias é a sua eficácia.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Claro, da vigência. E se pressupõe que seja uma lei legítima sob o ângulo constitucional. Creio que o julgamento é de importância maior,



porque, prevalecendo o voto de Sua Excelência, o legislador ordinário poderá claudicar, desde que, posteriormente, venha uma emenda constitucional que placite o desvio de conduta, o desrespeito anterior à Carta da República.

O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO - Veja, Ministro Marco Aurélio, a que ponto chegamos: todas as leis anteriores à Constituição de 88, inconstitucionais frente à Constituição de 1967, se condizentes com a nova Constituição, seriam recebidas; cai por terra o controle difuso.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - E a segurança jurídica.

O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO - Claro. No controle difuso, examinamos a constitucionalidade da lei, segundo a Constituição da época. Isso é doutrina velha, batida e rebatida.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - Mas essa não é a hipótese, Ministro Velloso. A Constituição da época é a atual.

O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO - A lei estava vigente, sob o pálio de uma Constituição que não a permitia. Ela nasceu, portanto, morta. Agora, veio a emenda justamente para convalidar?

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU: - V. Exa. me permite uma observação, Ministro Carlos Velloso? Não conheço nenhum processo legislativo no Brasil, pelo menos, que tenha tornado possível que uma PEC, em quinze ou vinte dias, fosse transformada em emenda. Houve nitidamente, aí, um erro de cálculo da Administração que fez correr paralelamente o projeto de lei.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Um erro de cálculo no campo cronológico.

O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO - É verdade, houve esse erro de cálculo. Quiseram corrigi-lo, mas não veio a tempo e modo.

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU: - Não se processa uma emenda constitucional em quinze dias, em vinte dias. Não posso ficar no reino da teoria, tenho que levar em consideração a realidade. E tem mais um aspecto, para que não pareça uma estontice o meu voto: estou considerando a situação muito peculiar de uma lei que não produziu efeito.

O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO - Não é isso, Ministro, data venia.

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU: - Estou diante dessa circunstância. O exemplo de V. Exa., Ministro Carlos Velloso, não se aplica a essa situação. Todas as leis anteriores a que V. Exa. se referiu já produziram efeito.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Sr. Ministro, produziu efeito, sim, porque correram 90 dias da publicação delas.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Detonado o prazo nonagesimal.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - O primeiro efeito jurídico de uma lei instituidora ou de aumento de contribuição previdenciária é dar início ao prazo de noventa dias. Antes que ela seja vigente, o que se pressupõe válida, não têm início os noventa dias.

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU: - Estou de pleno acordo com V. Exa, mas estou apenas apresentando um raciocínio, que não é estulto e não pode ser contrastado, como propôs o Ministro Velloso, com situações inteiramente distintas, de leis anteriores que



tiveram eficácia e tudo mais. Aqui não, é uma situação muito peculiar.

O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO - Veja, Ministro, com a medida provisória teve vigência a norma que ficou sem aplicação, tendo em vista o princípio da anterioridade nonagesimal.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - A eficácia de estabelecer o termo inicial dos noventa dias.

O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO - Pois bem. Vigente a lei, sobreveio a Emenda Constitucional 20.

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU: - Não para corrigir, porque não dava tempo, é óbvio.

O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO - Claro, mas emenda constitucional que veio...

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Apenas por lealdade histórica, devemos saber que esse conteúdo da Emenda 20 já constava dela desde 1995, 1996. Imaginar que se fez a medida provisória...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Bem, se basta a tramitação de uma emenda para alterar a Constituição Federal retroativamente, cessa tudo.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - É sucessão de nomes.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Não. Só para que eu tenha premissas diferentes. Já expus isto no Plenário, só para que não imaginemos que foi editada uma medida provisória, e, vinte dias depois, se tinha aprovado uma emenda constitucional. Essa emenda tramitou desde 1995, como a Emenda 19, aquela que cuidou da reforma administrativa.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Deveria ter sido promulgada em data anterior à da lei, mas não o foi.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Sim. Poderia ter ocorrido. Tanto é que para essa discussão, e já eu disse até com base nas discussões trazidas no RE 150.755, esse conceito de faturamento, o Tribunal já havia feito a equiparação com a receita bruta, para dizer que, na verdade, aqui, diferentemente da linha adotada pelo Ministro Eros, sustentei que a emenda tinha caráter meramente expletivo.



O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Vossa Excelência nos tranqüiliza.

O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO - No caso específico, esse conceito está no art. 2º da Lei Complementar 70.

"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".

E veio a lei, o § 1º do art. 2º e diz:

"§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada pelas receitas".

Então, veja: faturamento segundo o art. 2º da Lei Complementar nº 70 tinha esse conceito: *"...receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços e de serviço de qualquer natureza"*

A Lei nº 9.718, art. 3º, § 1º, mandou incluir nesse conceito a *"totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica"*.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - O acessório foi além do principal.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Mas essa é uma outra discussão.

O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO - Não somente aquilo que estava expresso na Lei Complementar 70, mas "a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica". Quer dizer, houve realmente a ampliação, que representa instituição de fonte nova, nova fonte, que, pela Constituição, exigência do § 4º do art. 195, só pode ocorrer mediante a técnica da competência residual da União. Essa técnica, art. 154, I, exige lei complementar.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Remete à lei complementar.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Ministro Velloso, aqui estaria correta essa colocação de acordo com as premissas que embasa o seu voto; mas não é a posição.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - O seu voto é inteiramente diverso. V. Exa. elimina o problema da sucessão de normas.



O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - É a sua posição, também, Ministro Pertence, no RE 150.755.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Sim, Ministro. Faturamento e receita bruta, tal qual como definido na legislação pré-constitucional.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Não é só a minha posição, mas a sua também. Desculpe, mas V. Exa. também não adotava esse conceito congelado de faturamento que restou fixado na ADC nº 1. É disto que estamos a falar.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF, o Tribunal estabeleceu a sinonímia. Sim. Faturamento/receita bruta, mas receita bruta tal como definida.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Receita operacional.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - O que se está a dizer: essa definição tem um conceito institucional e que o legislador pode eventualmente alterar esse conceito, dentro das possibilidades existentes, dentro do poder de conformação legislativa.



O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO - Concordo, desde que não exista uma norma estabelecendo o que é faturamento.

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO - Na Constituição.

O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO - Na lei complementar que instituiu a contribuição.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - A perspectiva do Ministro Gilmar é inteiramente diversa. A discussão é outra. A rigor são duas discussões. V. Exa. elimina o problema da sucessão de normas, na medida em que diz: não, a lei era constitucional. O Ministro Eros, não. Ele disse que a lei era inconstitucional.

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO - A Constituição separou faturamento e receita bruta, a lei veio e uniu o que a Constituição separou.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - E foi vitalizada pela norma constitucional posterior.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Sob o ângulo do fundamento, há três correntes no Plenário.



O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Vamos ordenar um pouco. O próprio Supremo Tribunal Federal quando colocou a controvérsia na ADC nº 1, já admitiu a equivalência desses conceitos, e isto é um conceito de caráter institucional. Podemos até dizer que houve excesso legislativo na disposição constante da Lei nº 9.718/98, ao integrar de maneira indevida esse conceito de faturamento.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Ou seja, o § 1º é um conceito.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Podemos até dizer isso, mas não tomar como parâmetro de controle, fazendo uma interpretação da Constituição segundo a lei complementar, que sabemos nem tem força de lei complementar deste caso - segundo a jurisprudência que então se assentou. Então, parece-me que há riscos enormes nesse julgamento independentemente da questão concreta, porque estaremos a canonizar como constitucional uma fórmula legislativa constante da lei complementar. Não me parece que isso esteja correto.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Estaremos estabelecendo o real alcance do vocábulo "faturamento", tal como constante da Carta da República.



O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO - Como exatamente inscrito na Lei Complementar 70, que instituiu a contribuição.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - A remeter a operação da imprensa.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Como sabemos que é assim, se sabemos que houve uma evolução em relação a isso. Como sabemos, por exemplo, que não havia o conceito de faturamento aplicado às empresas de serviço e tivemos que fazer esse tipo.

O SR. MINISTRO NELSON JOBIM (PRESIDENTE) - O que está em jogo aqui são as receitas financeiras. A produção está sendo tributada com o COFINS. Estamos dizendo é que não pode ser tributada pelo COFINS as receitas dos investimentos financeiros das empresas, o setor bancário financeiro. Esse é o núcleo da discussão.

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO - Porque isto não constitui faturamento.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Esse é um conceito que evolui.

O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO - Evolui tanto que a Emenda Constitucional 20 veio admitir essa evolução, só que, antes dela uma lei ordinária quis fazer o mesmo.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Mas, Ministro, a Emenda Constitucional nº 20 teria sido inócua?

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Antes dela, a Lei nº 7.738/98, no julgamento do RE 150.755, no qual - parece - V.Exa. restou vencido, já tinha avançado no conceito.

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO - Ministro Velloso, se a Emenda nº 20 pudesse convalidar uma lei, precisamente a 9.718, geneticamente inconstitucional, essa Emenda nº 20 estaria a conferir a uma lei uma eficácia retroativa em matéria de imposição fiscal. Eficácia retroativa em matéria de imposição fiscal.

O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO - Também isso. V. Exa. atentou para um novo tema.

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU: - Permitam-me um esclarecimento. Não é possível atribuir eficácia retroativa a um preceito que ainda não entrou em atividade.

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO - Mas entrou.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - Não teve incidência concreta...

O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO - Ministro, tornou-se vigente. O princípio da anterioridade aplica-se sobre lei vigente.

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU: - V.Exa. diz isso porque só entraria em atividade depois.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Mas para entrar em atividade eles têm que estar vigente há 90 dias.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Como contar os noventa dias em relação a uma lei conflitante com a Constituição?

O SR. MINISTRO NELSON JOBIM (PRESIDENTE) - Creio que as diferenças já ficaram claras. O Ministro Eros Grau insiste em seu ponto de vista, os Ministros Velloso e Pertence sustentam o problema



de uma lógica formal, eu gostaria, então, de colher o voto do Ministro Joaquim Barbosa, prosseguindo na votação.

09/11/2005

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 390.840-5 MINAS GERAISV O T O

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA: Senhor Presidente, até a edição da Emenda Constitucional 20/1998 (DOU 16.12.1998), o art. 195, I, da Constituição determinava que uma das fontes de custeio da seguridade social seria a contribuição, a cargo do empregador, calculada com base no **faturamento**.

Em 31.12.1991, foi publicada a Lei Complementar 70/1991, que instituiu a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-Cofins, a qual, por ter como base de cálculo o faturamento (art. 2º), também extraía fundamento de validade do art. 195, I, da Constituição.

A base de cálculo do tributo foi modificada pela Medida Provisória 1.724, de 29.10.1998, posteriormente convertida na Lei 9.718/1998 (DOU 28.11.1998), para corresponder à *"totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas"*.

Menos de um mês depois, a Constituição foi emendada, e o art. 195, I, b, na nova redação, passou a permitir que o cálculo da contribuição à seguridade social se fizesse com base no **faturamento** ou na **receita**.



É inquestionável que o tributo não poderia ser cobrado, com base na receita bruta, no período entre a publicação da Lei 9.718/1998 e a publicação da Emenda Constitucional 20/1998, uma vez que esse lapso temporal coincidia com a exigência de observância da anterioridade especial ou nonagesimal (art. 195, § 6º).

Com a promulgação da Emenda Constitucional 20/1998, tanto a Lei Complementar 70/1991 como a Lei 9.718/1998 passaram a ter novos fundamentos constitucionais de validade. A circunstância de a ruptura ser pontual e específica não prejudica a constatação de que a modificação do parâmetro de controle constitucional para o tributo projeta um quadro que fixa, em razão do tempo, diferentes condições de validade.

Ainda que se concedesse que, durante a vigência da antiga redação constitucional, a modificação da base de cálculo da Cofins contrariava o art. 195, I, da Constituição, a disposição é compatível com a ordem constitucional inaugurada com a publicação da Emenda Constitucional 20/1998, a partir da qual a Cofins passou a ter como fundamento o art. 195, I, b.

Ou seja, o art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/1998 existia, **com presunção de constitucionalidade a seu favor**, na época da promulgação da Emenda Constitucional 20/1998. Essa presunção não foi desconstituída de forma objetiva durante a existência da antiga redação do art. 195, I, da Constituição.

Portanto, a aplicabilidade da Lei 9.718/1998 para os fatos geradores contemporâneos à atual redação do art. 195, I, b, da Constituição deve ser aferida em relação de compatibilidade perante o novo texto constitucional, e não perante o antigo.

Com efeito, não me parece adequado afirmar que a compatibilidade de uma norma perante a Constituição possa ser aferida mediante o confronto entre uma norma infraconstitucional contemporânea e um dispositivo constitucional que já foi retirado do mundo jurídico.

Em suma, essa abordagem em que se sustenta a postulação dos recorrentes levaria a que se deixasse de aplicar um dispositivo constitucional vigente, contemporâneo à constituição do crédito tributário.

E mais: tratar-se-ia de negar eficácia a uma norma cuja compatibilidade com o texto constitucional, neste momento, não se discute. Ou seja, tenta-se afastar a eficácia de uma norma em prol da qual prevaleceu o princípio da presunção de constitucionalidade, no período compreendido entre a edição da medida provisória e a modificação do texto constitucional, mas que hoje dispensa até mesmo essa presunção de constitucionalidade, tal é a clareza da sua compatibilidade com a nova norma constitucional.

É de se evocar, aqui, a famosa passagem de Lucio Bittencourt, calcado na doutrina e na jurisprudência norte-americanas:

*"E os tribunais não julgarão inválido o ato, a menos que a violação das normas constitucionais seja, em seu julgamento, clara, completa e inequívoca - clear, complete and unmistakable."*¹

No que se refere à recepção, deve-se garantir a supremacia da Constituição atual, pois esse é o sistema de referência que passa a coordenar a aplicabilidade da norma.

Nesse sentido, afirma Celso Bastos:

"Mais delicado problema se coloca quando a norma subconstitucional apresenta algum vício diante da norma constitucional então em vigor.

Com a substituição desta, desaparece a relação de antinomia. Alguns autores preferem achar que continua a haver o vício de inconstitucionalidade, mesmo debaixo da situação gerada pela emenda. Pensamos contrariamente. A inconstitucionalidade há de ser aferida a partir de uma relação atual de incompatibilidade entre a lei e a Constituição.

*A única exigência para que o direito ordinário anterior sobreviva debaixo da nova Constituição é que não mantenha com ela nenhuma contrariedade, não importante que a mantivesse com a anterior, quer do ponto de vista material, quer formal."*²

Entendo que, nos casos em que não há declaração de inconstitucionalidade com eficácia erga omnes, uma norma

¹ O Controle Jurisdicional da Constitucionalidade das Leis. Brasília: Ministério da Justiça, 1997. p. 92.

² Curso de Direito Constitucional. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 78.

eventualmente desconforme ao texto constitucional anterior pode ser recebida pela nova ordem constitucional, ainda que parcialmente, se com esta não houver contradição.

Do exposto, conheço do recurso, mas **nego-lhe provimento.**

É como voto.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'M. G. S.', written over the text 'É como voto.'

09/11/2005

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 390.840-5 MINAS GERAIS

(À revisão de apartes dos Srs. Ministros Nelson Jobim (Presidente) e Sepúlveda Pertence.

V O T O

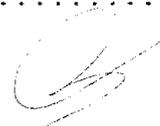
O SENHOR MINISTRO CARLOS BRITTO - Senhor Presidente, tenho aqui umas rápidas anotações.

A Constituição de 88, pelo seu art.195, I, redação originária, usou do substantivo "faturamento", sem a disjuntiva "ou receita".

Em que sentido separou as coisas? No sentido de que faturamento é receita operacional, e não receita total, nem receita abrangente de qualquer ingresso na empresa.

Receita operacional consiste naquilo que já estava definido pelo Decreto-Lei 2397, de 1987, art.22, § 1º, "a", assim redigido - parece que o Ministro Velloso acabou de fazer também essa remissão à lei:

"Art.22....."



§ 1º.....

a) a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza, das empresas públicas ou privadas definidas como pessoa jurídica ou a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda;"

Por isso, estou insistindo na sinonímia "faturamento" e "receita operacional", exclusivamente, correspondente àqueles ingressos que decorrem da razão social da empresa, da sua finalidade institucional.

Logo, receita operacional é receita bruta de tais vendas, mas não incorpora outras modalidades de ingresso financeiro: royalties, aluguéis, rendimentos de aplicações financeiras, indenizações etc.

Esse tratamento normativo do faturamento como receita operacional foi reproduzido pela Lei Complementar 70/91, cujo art.2º assim dispõe:

"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."

Ou seja, mais claro, impossível.

Tudo estaria pacificado não fosse o advento da Lei ordinária 9.718, de 1988, fruto da conversão da Medida Provisória 1.724, de 1998, que equiparou os termos "faturamento" e "receita bruta", não exclusivamente operacional - não vou ler porque todos já



fizeram essa leitura. Poderia fazê-lo? Unir o que a Constituição não uniu? Este, o cerne jurídico da questão. Minha resposta é, parodiando o Ministro Marco Aurélio, "desenganadamente não".

Nesse interregno, entretanto, sobreveio a Emenda Constitucional 20/98 e separou o que a Constituição originária não o fez. Criou a conjunção disjuntiva "ou a receita ou o faturamento".

Neste momento, não estamos discutindo a constitucionalidade dessa emenda. O que se coloca é a possibilidade de sanção ou convalidação da Lei 9.718/1998, gestada por forma inconstitucional.

E, aqui, Sr. Presidente, vou-me permitir dizer que insistir na separação entre Constituição originária e emenda constitucional não é simplesmente incidir num reles, num crasso, num mecânico normativismo dogmático.

Não se pode, jamais, esquecer que a Constituição originária porta uma dignidade que não pode ser equiparada à da emenda a ela - Constituição originária - , porque esta tem um fundamento suprapositivo, supra-estatal, metajurídico, ao passo que as emendas à Constituição são produzidas, gestadas juridicamente, vale dizer, segundo moldes já concebidos pela Constituição originária para elas, as emendas.

Ora, as emendas existem - e me parece que isso é importante - não para dialogar com o Direito em geral, mas para conversar com a Constituição em particular. A emenda não existe para



refundir o ordenamento jurídico, atualizar o ordenamento jurídico. Não faz parte de sua funcionalidade. Isso é a lei que o faz. A emenda existe para atualizar a Constituição, exclusivamente; Refundir a norma princípio, a norma começo do ordenamento. As emendas não se põem como fundamento de validade das leis. Não se pode conceber as emendas como mecanismos de convalidação de leis, pois elas não dialogam com as leis. Elas existem para manter uma conversa, em particular, com a Constituição, porque é uma emenda exclusivamente à Constituição. Então, a tese da convalidação das leis por uma emenda à Constituição, *data venia* do entendimento contrário, parece-me contrariar toda a teoria, a teoria mais consolidada da Constituição - repito - cujo fundamento de validade é outro: é suprapositivo ou supra-estatal.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM (PRESIDENTE) - A Emenda nº 26 que deu validade a essa originária sua, não é?

O SENHOR MINISTRO CARLOS BRITTO - Porque, aí, essa emenda, essa convocação do legislador constituinte também está no mundo das coisas metajurídicas.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM (PRESIDENTE) - Então, afasta a discussão sobre se é originária ou não.

O SENHOR MINISTRO CARLOS BRITTO - Não.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - A Emenda Constitucional nº 26 é claramente inconstitucional. O golpe foi ali, a ruptura foi ali.



O SENHOR MINISTRO CARLOS BRITTO - Exatamente.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM (PRESIDENTE) - Essa é a construção que V. Exa. faz para manter a coerência do sistema, mas não foi isso o que aconteceu. Quem fez a Constituição foram os eleitos. Então, não há o mínimo sentido.

O SENHOR MINISTRO CARLOS BRITTO - Ou seja, a emenda de convocação da constituinte necessariamente está no mundo dos fatos. Não pode estar no mundo do Direito.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM (PRESIDENTE) - O problema é engessar a política brasileira na história européia. Essa é a dificuldade.

O SENHOR MINISTRO CARLOS BRITTO - Não é bem isso, porque se uma constituição dispusesse de uma norma para convocar o legislador constituinte, estaria *cavando a sua própria sepultura*. E nenhuma constituição tem vocação para o suicídio. De modo que toda norma de convocação de uma constituinte é, por definição, um mecanismo inconstitucional, porque se situa exclusivamente no mundo dos fatos.

Para concluir, Senhor Presidente, eu diria o seguinte: uma lei ordinária que ofenda a Constituição não é perdoada jamais por essa Constituição. E o perdão não pode ser concedido por uma emenda. A Constituição não gosta tanto de suas emendas a ponto de dar sua vida por elas. A Constituição preserva, antes de tudo, a si



mesma e as próprias emendas não podem alterar o esquema que a Constituição traçou para a produção e o conteúdo das leis ordinárias.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM (PRESIDENTE) - Se ela for rígida, não se for flexível.

O SENHOR MINISTRO CARLOS BRITTO - Não. A nossa é até super-rígida.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM (PRESIDENTE) - Não é a Constituição. É o tipo específico de Constituição.

O SENHOR MINISTRO CARLOS BRITTO - É um tipo de Constituição. A nossa Constituição é formalmente rígida e parcialmente pétrea, por isso estou falando até de super-rigidez.

Em suma, peço vênica para renegar a tese da convalidação das leis, por efeito de emenda, e sigo integralmente o voto do eminente Ministro-Relator, Marco Aurélio.



RECURSO EXTRAORDINÁRIO 390.840-5 MINAS GERAIS

V O T O

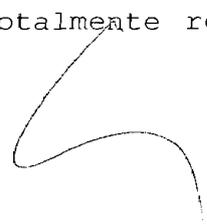
O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Sr. Presidente, de início tal como já destaquei no debate, eu também pediria vênias aos Ministros Eros Grau e Joaquim Barbosa, para pelo menos opor reservas em relação à tese que já havia sido esposada inicialmente pelo Ministro Ilmar Galvão, que também fazia até a contagem da noventa a partir da promulgação da Emenda Constitucional nº 20, também com base nas lições de Jorge Miranda.

Quando proferi o voto no Recurso Extraordinário nº 346.084, chamei a atenção, dizendo que, a meu ver não era necessário ir tão longe para que se vislumbrasse a legitimidade da fórmula constante da lei agora questionada, da Lei nº 9.718. E eu sei, quando da reação do Plenário, que essa discussão sobre a convalidação de alguma forma traz à mente de muitos, certamente de todos, algum temor com relação a eventuais abusos que se possam perpetrar dentro do sistema de reforma constitucional. Não vamos nos esquecer, claro, da nossa experiência histórica, da malfadada Constituição de 1937 e do celeberrimo artigo 96 da Constituição, que



autorizava o parlamento nacional, por maioria qualificada, confirmar a validade da lei e cassar decisão judicial questionada. E sabemos todos, não foi uma experiência apenas lítero-poética-recreativa, na verdade, o Presidente da República valendo-se das fórmulas enquanto, utilizou decreto-lei para os fins de confirmar a constitucionalidade de lei declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Trata-se do Decreto-Lei nº 1.564, de 5 de setembro de 1939, do Presidente Getúlio Vargas.

Portanto, Sr. Presidente, tenho a impressão de que este debate, tal como colocado sobre a constitucionalização, despertou exatamente esses fantasmas, a ameaça de que leis eventualmente inconstitucionais venham agora a ser confirmadas, ou tenham a sua inconstitucionalidade confirmadas por uma eventual maioria qualificada, por um tipo de rolo compressor que se engendre eventualmente no âmbito do Congresso Nacional. O nosso sistema constitucional - isso também já foi observado - tem essa simbiose, já destacada também nas manifestações dos Ministros Sepúlveda Pertence e Carlos Velloso, que, de fato, produz efeitos sob todo o sistema. Recentemente, ainda tivemos, aqui, um caso de lei tributária, declarada inconstitucional, com base na Constituição de 1967/69, logo, este sistema fraudaria ou impediria a possibilidade dessa recepção ou dessa convalidação a não ser que tivéssemos uma norma de concretude tal, como já tivemos no ADCT, que dissesse que tais decretos-leis ou tais normais ficavam totalmente recebidas, no



âmbito da Constituição. Mesmo nessa seara do COFINS, tivemos esse tipo de disposição. Desse modo, não iria a tanto.

Na ocasião do meu voto, proferido no RE nº 346.084, eu já manifestava a minha divergência em relação à posição sustentada pelo Ministro Ilmar Galvão, dizendo que era possível, sim, extrair do Texto constitucional, de uma compreensão institucional do conceito de faturamento, uma visão que legitimava o disposto na Lei nº 9.718.

Tive a oportunidade, então, de acentuar (lê voto no RE nº 346.084):

(...)

"*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.*

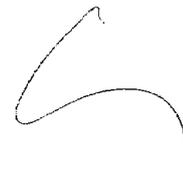
Na visão dos recorrentes, a expressão faturamento, contida no art. 195, I, não admitiria o sentido adotado pela Lei impugnada. Tampouco seria admissível a interpretação no sentido de que a EC 20 teria legitimado a norma impugnada, haja vista o vício inicial de inconstitucionalidade.

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."

(...)

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 da disposição nós já conhecemos.

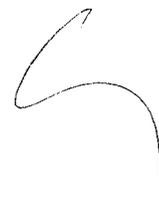
Continuo:

"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."

Esse é um tópico importante, e aqui já nem estou tão preocupado com a interpretação que venhamos a adotar para essa matéria tributária específica. Porém, como o Texto constitucional, inevitavelmente, adota esses conceitos de uso comum, precisamos, de fato, ter uma abertura para uma compreensão mais ampla desses institutos, sob pena de, em algum momento, incidirmos naquilo que muito se censura, de fazer-se a interpretação da Constituição de forma clara, segundo uma determinada lei ou determinada concepção dominante num dado momento histórico.

Retorno ao voto no RE nº 346.084:

"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" - e esse é um ponto importante, a meu ver, para essa discussão -, "admitiu-se como legítima a assimilação do conceito de receita bruta ao de faturamento".

Portanto, fez-se essa integração no plano interpretativo e legislativo.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) -

Interpretativo da Constituição?

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Sim, mas a partir da perspectiva da Lei nº 7.738.

E continuo:

"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."

Apenas para rememorar, nesse caso, o Ministro Carlos Velloso declarava a inconstitucionalidade do art. 28, pelos fundamentos que já conhecemos.

O art. 28 da Lei nº 7.738, preceituava:

"Art. 28 - Observado o disposto no art. 195, § 6º, da Constituição, as empresas públicas ou privadas, que realizam exclusivamente venda de serviços," - essa era a controvérsia então agitada - "calcularão a contribuição para o FINSOCIAL à alíquota de meio por cento sobre a receita bruta."

Esse dispositivo foi considerado constitucional.

Prossigo:

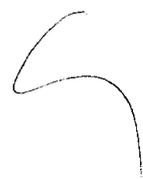
"Especificamente sobre a alegação de que o tributo previsto no art. 28 da Lei nº 7.738 não se enquadraria na definição constitucional de faturamento, assentou o Ministro Sepúlveda Pertence:

"(...) 43. Convenci-me, porém, de que a substancial distinção pretendida entre receita bruta e faturamento - cuja procedência teórica não questiono" - (a questão é apenas da interpretação no âmbito da Constituição. Sobre a relevância da distinção, no plano acadêmico, no plano da dogmática jurídica, podemos ter um outro debate) -, "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 artificialoso, desde então, distingui-lo da noção corrente de **faturamento**.

(...)"

Vejam os Senhores: tudo isso revela que esses conceitos têm-se prestado, ao longo de todo esse debate, para uma conformação, dado o seu perfil institucional.

Continuo o voto:

"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 (...)"

Portanto, diferentemente do que sustentado aqui pelo Ministro Carlos Britto, a jurisprudência tradicional do Tribunal não vislumbrava essa antinomia entre os conceitos.

O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO - Fiel, Ministro Gilmar Mendes, ao art. 2º da Lei Complementar 70.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Sim, mas estou a dizer que é dentro da evolução que se fez.

O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO - Não, veja Vossa Excelência: o art. 2º da Lei Complementar 70 é expresso: "*incidirá sobre o faturamento mensal*".

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Sempre presente o faturamento.

O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO - Continua o artigo: "*assim considerado*". Como? Qual o conceito da Lei Complementar 70?

Ela dispõe:

"Art. 2º *Assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.*"

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Desde a legislação pré-constitucional do FINSOCIAL, não foi arbitrária essa assimilação.

O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO - Sim, perfeito. Toda essa argumentação me parece perfeita, porque conforme o conceito de faturamento inscrito no art. 2º da Lei Complementar 70.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Até antes, Ministro Carlos Velloso, porque o Ministro Sepúlveda Pertence remete aos decretos-leis pré-constitucionais.

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO - Se o Ministro Gilmar Mendes me permite: esse apartamento que faço entre faturamento e receita bruta, eu enxergo em vários dispositivos da Constituição Federal até hoje, com a redação atual. Vou me permitir ler um.

O art. 149, § 2º, inciso III, estabelece:

Art. 149.
§ 2º ...
III - poderão ter alíquotas:
a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação ..."

Então, entendo que a Constituição brasileira separou radicalmente os dois institutos, da receita bruta e do faturamento, até hoje.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - A redação da Emenda Constitucional nº 20?

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO - Atual.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Sim, mas não há necessidade da definição.

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO - Não, é para mostrar que, desde a origem, havia essa preocupação de separar as coisas. Por isso, digo que o que a Constituição separou, a lei não podia unir.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Na verdade, a lei já havia unido, e o conceito não era separado, desde sempre. Aqui, na verdade, o que se está pinçar são alternativas para a possibilidade de tributação. O que se quer é evitar esse embate permanente da discussão sobre a constitucionalidade, ou não, das leis que venham porventura a ser editadas.

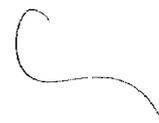
Mas transcrevi, então, o voto do Ministro Ilmar Galvão, neste precedente, RE 150.764, em que ele dizia:

"... conceito esse que coincide com o de faturamento, que, para os efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura ..."

Foi preciso, portanto, superar, do contrário, chegaríamos ao absurdo de identificar atividades que não teriam faturamento, portanto estariam isentas ou imunes a essa contribuição, embora pujantes do ponto de vista financeiro. E, vejam, faltando com o dever de solidariedade social no contexto da seguridade.

Dizia o Ministro Ilmar Galvão:

"...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. (...)"

E segue o voto:

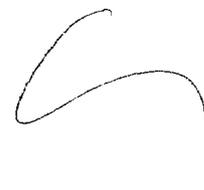
"Resta evidente, pois, em tais precedentes, o entendimento de que o legislador, ao disciplinar o art. 195, I, não está adstrito àquele conceito de faturamento adotado nas relações comerciais".

Pode-se dizer que esses precedentes não são aplicáveis à espécie, haja vista que o Supremo Tribunal Federal teria estabelecido sinonímia entre faturamento e receita bruta quando tais expressões designavam receitas oriundas de vendas de bens e/ou serviços.

"Tal leitura - a meu ver - 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 pretende o recorrente, a Corte rejeitou qualquer tentativa de constitucionalizar eventuais pré-concepções doutrinárias não incorporadas expressamente no texto constitucional".

E esse é o risco que se tem, o de introduzir-se, ou passar-se a interpretar o texto constitucional **secundum legem** ou **secundum** determinada lei. Não me parece que isso seja correto, e o risco, aqui, não é apenas para este caso - volto a ressaltar -, mas para outros casos importantes diante de um texto constitucional tão analítico como o nosso.



Segue voto:

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" - e me parece que esse é o paradoxo em que estamos envolvidos -, "teríamos que admitir que a composição legislativa de 1991 possuía um poder extraordinário" - aquela que fez a Lei Complementar n° 70.


O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO - Ministro Gilmar Mendes, permita-me? Eu não empresto tal relevância a essa lei complementar.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Neste ponto, nem lei complementar é.


O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO - Exatamente. Sob o ponto de vista material, não. É lei complementar sob o ponto de vista formal. O certo é que esse art. 2° institui as fontes que poderiam ser utilizadas como hipótese de incidência dessa contribuição. Sobreveio uma outra lei e instituiu outras fontes; extravasou do art. 2° da Lei Complementar 70.

O SR. MINISTRO NELSON JOBIM (PRESIDENTE) - Mas, então, Vossa Excelência está entendendo que o conceito de faturamento é restrito?

O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO - Não, Ministro Nelson Jobim; fonte. Refiro-me às bases de cálculo do art. 2º da LC 70.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Mas se se trata de um conceito tão aberto assim, um conceito usado para definir um tributo, que, ao contrário de novas fontes, pode ser instituído por lei ordinária, a Constituição de nada vale.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Não. Aí vamos declarar a inconstitucionalidade não por conta da referência à Lei Complementar nº 70, mas por eventual excesso legislativo.

O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO - A lei institui as hipóteses de incidência, as fontes. Lei posterior criou novas fontes ao estabelecer a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO - Alargou a base de cálculo, as hipóteses de incidência.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Sim, além de qualquer conceito concebível de faturamento.

O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO - Alargou as hipóteses de incidência. Isso poderia ser feito? Claro que poderia, mediante lei complementar, porque, aí, teria de ser observada a técnica da competência residual da União, art. 154, inciso I, da Constituição Federal, **ex vi** do que estabelece o § 4º do art. 195 da mesma Carta. É só isso.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Ministro Carlos Velloso, no caso em que Vossa Excelência restou vencido, no precedente já multicitado, o RE 150.755, de Pernambuco, Vossa Excelência sustentava a inconstitucionalidade daquele art. 28, já aqui citado. E que, de fato, ampliava esse conceito.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Ampliava, não, mantinha o conceito da legislação infraconstitucional. Eu não fui buscar, imaginar um conceito de faturamento que tornasse constitucional a lei. Eu apenas mostrei que o conceito de faturamento da legislação pré-constitucional do FINSOCIAL já assimilava receita bruta a faturamento.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Sim, mas o que isso significa? Que não é um conceito constitucional tão absoluto assim, que não comporte a atualização.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Não estou dizendo que seja tão absoluto: mas há um mínimo a respeitar ou de nada valerá a regra constitucional.

O SENHOR MINISTRO CARLOS VELLOSO - Não, Ministro Gilmar Mendes, comporta sim. Mas, no caso, mediante lei complementar.

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO - O Sr. Ministro Sepúlveda Pertence disse "não aberto assim".

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Agora, incluir nele receitas de qualquer ordem agride qualquer noção de faturamento.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Vamos chegar lá. Interessa, portanto, ressaltar, Sr. Presidente - e esse é um paradoxo em que estamos metidos -, que, a adotar-se a tese dessa interpretação, nós chegaríamos, de fato, à idéia de que essa legislatura que aprovou a Lei Complementar nº 70, de 1991, seria uma

de toda diferente, porque esse conceito, na verdade, integraria o conceito constitucional - parece-me que isso é inadmissível.

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 como já foi destacado, aqui, pelo Ministro Eros Grau.

"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."

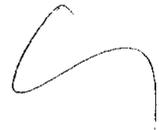
Gostaria de remarcar essa posição aqui.

"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.

Cumprе, 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."

Esse só é o ponto crucial do debate.

"De fato, imediatamente após afirmar que o conceito de faturamento "há de ser extraído **do próprio** Texto Constitucional" (g.n. - fl. 139) - na linha afirmada pelo recorrente -, 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."

Já vimos pela própria controvérsia que se lavrou especialmente no RE nº 150.755.

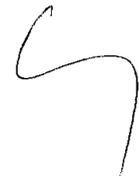
"E tampouco se pode afirmar que o único conceito legítimo de faturamento seria aquele adotado por Geraldo Ataliba, por mais brilhante que seja no âmbito doutrinário.

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 - esse é um ponto importante, veja, Sr. Presidente, e insisto quase que já ameaçando tornar inconveniente, mas já não estou mais a discutir essa questão específica, mas um critério de interpretação que envolva esses conceitos de caráter institucional - feição nitidamente institucional. E isso não é novidade no Direito Constitucional, havendo uma plethora 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, renda, 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) compreendem 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 autónoma a se, pré-existente à constituição, o que leva pressuposta uma idêia 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. 2° Grundgesetz, 2ª ed., Karlshure, 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).

E concludo, Sr. Presidente:

"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."

Já vimos esse debate com relação à folha de salários.

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



O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Ministro Gilmar

Mendes, Vossa Excelência me permite? Se isso fosse aberto, essa enumeração seria absolutamente desnecessária.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Não. O próprio conceito de propriedade.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Não precisa que o constituinte diga qual seja; pode ser qualquer um, uma competência tributária ilimitada.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Vou lhe dar um exemplo banal, no Direito Constitucional, nas garantias individuais: direito de propriedade. Hoje se entende que esse conceito abrange não só a tradicional propriedade imobiliária - isso é comum, hoje, no Direito Comparado, doutrina assente na Corte Constitucional Alemã -, mas também os seguros, os pecúlios, todas essas questões que nós diríamos não ter nada a ver com a propriedade.

O SR. MINISTRO NELSON JOBIM (PRESIDENTE) - Os intangíveis.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Sim, as pessoas, por conta do **modus vivendi** diferente, hoje, não investem mais em imóveis, mas cuidam de ter um seguro de vida, um modelo de pecúlio. Isso está envolvido hoje na proteção do art. 14. Veja a evolução, e nós também teríamos que evoluir nesse sentido.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Com um sentido de proteção, até admito esse alargamento, mas no sentido de restrição?

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Pode haver uma mudança tal, dependendo do conceito fixo que se adote, que se esvazie e que se imponha a necessidade da tributação e do alargamento.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Por isso é que veio a emenda.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Não, a emenda veio apenas tornar expletivo isso, e vou concluir.

"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 - com as vênias de estilo -, 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.

Feitas essas considerações, cumpre asseverar que, ao contrário do que se sustenta, 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."

Portanto, não considero que essa tese seja decisiva para solver a controvérsia aqui encetada.

"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."

E o exemplo é essa discussão que estamos a travar.

Desde 1998, arrastam-se essas controvérsias a propósito da constitucionalidade ou não da 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 a 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."



PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 390.840-5

PROCED.: MINAS GERAIS

RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.(S): UNIMED BELO HORIZONTE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
LTDA

ADV.(A/S): FERNANDA GUIMARÃES HERNANDES

RECDO.(A/S): UNIÃO

ADV.(A/S): PFN - CLÁUDIA REGINA A. M. PEREIRA

Decisão: Após os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio (Relator), Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence, conhecendo do recurso e provendo-o, em parte, e dos votos dos Senhores Ministros Cezar Peluso e Celso de Mello, provendo-o, integralmente, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Eros Grau. Falaram, pela recorrente, o Dr. Ives Gandra da Silva Martins e, pela recorrida, o Dr. Fabrício da Soller, Procurador da Fazenda Nacional. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente). Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie (Vice-Presidente). Plenário, 18.05.2005.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Eros Grau, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 15.06.2005.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso extraordinário e, por maioria, deu-lhe provimento, em parte, para declarar a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, vencidos, parcialmente, os Senhores Ministros Cezar Peluso e Celso de Mello, que declaravam também a inconstitucionalidade do artigo 8º e, ainda, os Senhores Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa, Gilmar Mendes e o Presidente (Ministro Nelson Jobim), que negavam provimento ao recurso. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 09.11.2005.

Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim.
Presentes à sessão os Senhores Ministros Sepúlveda Pertence, Celso

de Mello, Carlos Velloso, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Cezar Peluso, Carlos Britto, Joaquim Barbosa e Eros Grau.

Procurador-Geral da República, Dr. Antônio Fernando Barros e Silva de Souza.

Luiz Tomimatsu
Secretário