



Faculdade de Direito
Universidade de São Paulo



Disciplina: DIREITO TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL

Docente: PROFESSOR TITULAR LUÍS EDUARDO SCHOUERI | PROFESSOR
ASSOCIADO PAULO AYRES BARRETO

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE O FATURAMENTO

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. INTERPRETAÇÃO DOS SIGNOS

CONSTITUCIONAIS: TIPOS X CONCEITOS. CONCEITO DE “FATURAMENTO”

APRESENTAÇÃO DO CASO

PIS – CONTEXTUALIZAÇÃO

CONSTITUIÇÕES DE 1946 E DE 1967

Constituição de 1946 – Art 157. (...) IV - **participação obrigatória e direta do trabalhador nos lucros da empresa**, nos termos e pela forma que a lei determinar

Constituição de 1967 – Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social: (...) V - **integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros** e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei (*sic*).

PIS – CONTEXTUALIZAÇÃO

EDIÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 7, DE 1970

Art. 1º É instituído (...) o Programa de Integração Social (**PIS**), destinado a promover a **integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas**.

Art. 3º O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:
a) a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda devido (...);
b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no **faturamento**.

Art. 6º (...) Parágrafo único - A contribuição de julho será calculada com base no **faturamento** de janeiro; a de agosto, com base no **faturamento** de fevereiro; e assim sucessivamente.

PIS – CONTEXTUALIZAÇÃO

DECRETOS-LEI Nº 2.445 E 2.449 DE 1988

Alteração da base de cálculo em junho,
meses antes da Constituição de 1988



Art. 1º Em relação aos fatos geradores (...) para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e para o Programa de Integração social (PIS), passarão a ser calculados da seguinte forma: (...). V - demais pessoas jurídicas de direito privado (...): 0,65% da receita operacional bruta.

PIS – CONTEXTUALIZAÇÃO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 148.754-2/RJ

Inconstitucionalidade dos Decretos 2.445 e 2.449 de 1988

Min. Francisco Rezek abre a divergência: sob a CR/67 alterada pela EC nº 1/69, o **PIS não é uma espécie tributária** e, logo, o **decreto-lei** não é instrumento hábil para tratar desta matéria (art. 55 II)



Resolução do Senado Federal nº 49, de 1995

Art. 1º É suspensa a execução dos Decretos-Leis nº s 2.445, de 29 de junho de 1988, e 2.449, de 21 de julho de 1988.

PIS – CONTEXTUALIZAÇÃO

CONSTITUIÇÃO DE 1988

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o **PIS, criado pela Lei Complementar nº 7/70** (...) passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º.



Mais que recepção expressa, uma verdadeira
“constitucionalização” da LC 7/70

PIS – CONTEXTUALIZAÇÃO

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.212/1995

Retorno à expressão “faturamento” para definir a base de cálculo da contribuição ao PIS



Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente: I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês.

FINSOCIAL – CONTEXTUALIZAÇÃO

DECRETO-LEI Nº 1.940/82 – FINSOCIAL

Art 1º É instituída (...) contribuição social destinada a custear **investimentos de caráter assistencial** em alimentação, habitação popular, saúde, educação, e amparo ao pequeno agricultor.

§ 1º A contribuição social (...) será de 0,5% e incidirá mensalmente sobre: a) a **receita bruta** das empresas (...) que realizem vendas de mercadorias.

FINSOCIAL – CONTEXTUALIZAÇÃO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 103.778, EM 1985

RELATOR. MIN. CORDEIRO GUERRA



Investimentos de caráter assistencial (saúde, educação, habitação etc.) a que o Finsocial se destina fazem parte do **campo de atuação da União**, atendidos com recursos provenientes de **impostos**

Finsocial considerado **imposto**:

“**Imposto inominado**” novo (competência residual da UF – LC); ou
Mero **adicional do Imposto de Renda** (competência ordinária)

FINSOCIAL – CONTEXTUALIZAÇÃO

DECRETO-LEI Nº 2.397/87 – BASE DE CÁLCULO

Altera Decreto-Lei 1.940/82: base de cálculo é a receita bruta, inclusive para prestadoras de serviços

Art 1º É instituída (...) contribuição social destinada a custear **investimentos de caráter assistencial** em alimentação, habitação popular, saúde, educação, e amparo ao pequeno agricultor.

§ 1º A contribuição social (...) será de 0,5% e incidirá mensalmente sobre: a) a receita bruta das **vendas de mercadorias** e de **mercadorias e serviços**, de qualquer natureza.

FINSOCIAL – CONTEXTUALIZAÇÃO

Art. 195. A **seguridade social** será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes (...) das seguintes contribuições sociais: I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.



Fontes de custeio da seguridade social

FINSOCIAL – CONTEXTUALIZAÇÃO

QUESTÃO: FINSOCIAL

Contribuição social que tem por fundamento de validade o art. 195 CR, sendo bastante edição de lei ordinária para ser instituído?

ou

Tributo novo, da espécie imposto, que precisa obedecer aos requisitos do art. 154 I CR?

FINSOCIAL – CONTEXTUALIZAÇÃO

CONTRIBUINTE: FINSOCIAL NÃO É UMA CONTRIBUIÇÃO

Contribuição social, nos termos do art. 195 CR, pode ter 3 bases de cálculo (fontes de custeio):

Folha de salários

Faturamento

Lucro

Decreto-Lei 1.940/82: base de cálculo do Finsocial, por outro lado, é a **receita bruta** (mercadorias e serviços)



Contribuintes levam a questão ao Poder Judiciário:
necessidade de LC para exercício da competência residual

FINSOCIAL – CONTEXTUALIZAÇÃO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 150.755, DE 1992

Min. Sepúlveda Pertence: Finsocial não é uma contribuição sobre o faturamento, mas sobre a receita bruta da prestadora de serviço.

Sua fundamentação então não é o art. 195 I da CR/88 (para o qual basta a lei ordinária), mas o art. 154 I (competência residual da UF, para o qual é necessário LC).

Porém: a diferença entre **receita bruta** e **faturamento** tem valor teórico, mas não existe na lei. O que o DL 1.940/82 chama de receita bruta é faturamento.

FINSOCIAL – CONTEXTUALIZAÇÃO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 150.755, DE 1992

Decreto-Lei 1.940/82 (com alteração do Decreto-Lei nº 2.397/87) – Art. 1º (...) § 1º A contribuição social (...) incidirá (...) sobre: a) a **receita bruta** das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços.



“Venda de mercadorias e serviços” = **FATURAMENTO**

Sepúlveda Pertence: reconhece que existe diferença entre receita e faturamento – porém, quem não reconhece esta diferença é a própria lei ao conceituar receita bruta.

COFINS – CONTEXTUALIZAÇÃO

Elidie Bifano



Risco da iminente declaração de inconstitucionalidade do Finsocial e da CSL pelo STF

Levaria os programas sociais à míngua, o que justificou a criação da **Cofins** em 30/12/1991



PORÉM, FINSOCIAL SERIA DECLARADO CONSTITUCIONAL POR RECEPÇÃO NO RE 150.755/PE EM NOVEMBRO DE 1992

(CSL SERIA DECLARADA CONSTITUCIONAL NO RE 187.438/RS)

COFINS – CONTEXTUALIZAÇÃO

LEI COMPLEMENTAR Nº 70, DE 1991

LC 70/1991 - Art. 1º Sem prejuízo da cobrança do PIS, fica instituída **contribuição social para financiamento da Seguridade Social** (Cofins), nos termos do inciso I do art. 195 CR, devida pelas PJs e equiparadas (...) destinada às (...) áreas de saúde, previdência e assistência social.

Art. 2º A contribuição (...) será de 2% 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**.

COFINS – CONTEXTUALIZAÇÃO

ADC Nº 1/DF – CONSTITUCIONALIDADE DA COFINS

Base de cálculo da **Cofins** = Base de cálculo do **PIS**

Discussão: (i) novamente sobre a extensão do termo “faturamento”; e (ii) sobre constitucionalidade da Cofins tendo em vista a identidade das bases de cálculo

1.

Moreira Alves, citando Ilmar Galvão no RE 150.755:
Apesar de a LC 70/91 falar em “receita bruta”, esclarece
“*assim entendida como faturamento*” para fins fiscais

COFINS – CONTEXTUALIZAÇÃO

ADC Nº 1/DF – CONSTITUCIONALIDADE DA COFINS

2.

Declaração de constitucionalidade em **12/1993**: cada contribuição tem um fundamento de validade próprio na CR:

COFINS

Art. 195. A seguridade social será financiada (...) mediante recursos provenientes (...) das seguintes contribuições sociais: I. dos empregadores incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.

PIS

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o PIS, criado pela Lei Complementar nº 7/70 (...) passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar (...) o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º.

PIS E COFINS: ALARGAMENTO DA BC

LEI Nº 9.718/1998: UNIFORMIZAÇÃO TRATAMENTO PIS E COFINS

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu **faturamento**, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O **faturamento** a que se refere o artigo anterior **corresponde à receita bruta** da pessoa jurídica. § 1º Entende-se por **receita bruta** a **totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.**

PIS E COFINS: ALARGAMENTO DA BC

UMA VEZ CONSTATADO O ALARGAMENTO:

- 1.) A Lei 9.718/98 (ordinária) poderia ter majorado a BC prevista para a Cofins (LC 70/91) e para o PIS (LC 7/70)?
- 2.) Houve afronta ao art. 110 CTN, ou se alterou conceito de direito privado para fins fiscais?
- 3.) Houve afronta ao art. 195 CR que prevê como base de cálculo o **faturamento**?

PIS E COFINS: ALARGAMENTO DA BC

EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 1998

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes (...) das seguintes contribuições sociais:

REDAÇÃO ANTIGA: I — ~~dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.~~

REDAÇÃO NOVA: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: b) a receita ou o faturamento

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE

QUESTÃO
INTERTEMPORAL



Alteração posterior de norma superior pode tornar válida a norma originalmente inválida?

Art. 195 I CR

Limita o conteúdo possível da Cofins ao faturamento



Lei 9.718/98 excede tal conteúdo ao instituir Cofins sobre a totalidade das receitas

Vício substancial

Receita só poderia ser tributada mediante **lei complementar**

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE

Art. 195 § 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da **seguridade social**, obedecido o disposto no art. 154, I.

Art. 154. A União poderá instituir: I. mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham FG ou BC próprios dos discriminados nesta Constituição.

Humberto
Ávila



A invalidade não se altera com a modificação da EC 20/98: inexistente no Brasil a constitucionalidade superveniente

“Todas as leis uma vez incompatíveis com a Constituição voltariam a ser constitucionais pela modificação futura da Constituição”

TRF DA 1ª REGIÃO

Unimed



Impetra MS e tem concedida a segurança para recolher suas contribuições sobre o faturamento, e não sobre suas receitas

Acórdão do TRF-1 dá provimento à apelação do Fisco e à remessa oficial com base nos seguintes argumentos:

1.

A LC 70/91 é, materialmente, lei ordinária, suscetível de modificação pela Lei 9.718/98, de mesma hierarquia

2.

Os efeitos da Lei 9.718/98 se deram somente após a promulgação da EC 20/98, prejudicada, portanto, o argumento da constitucionalidade superveniente

EXISTÊNCIA, VALIDADE E EFICÁCIA

Lei 9.718/98



Publicação: **28/08/1998**

Produção de efeitos: **01/02/1999**

Tese do Fisco e do TRF-1: como a eficácia se iniciou em 01/02/1999, não há vício, pois a EC 20 é de **16/12/1998**

Existência



Norma não ab-rogada (vigente)

Validade



Norma em conformidade com as outras normas

Eficácia



Norma capaz de produzir efeitos

Apenas se verifica o plano da eficácia se superados os planos da existência e da validade – *eg.* estudante que tenta alterar nota porque depois da prova passou a saber mais da matéria

(Humberto Ávila)

LC 70/91 MATERIALMENTE ORDINÁRIA

Tese do Fisco e TRF-1:

Art. 195 I não exige LC para criar contribuição sobre faturamento dos empregadores



Logo, a LC 70/91 ao estabelecer a BC da Cofins é **materialmente** ordinária, passível de alteração pela Lei 9.718/98.

Contribuinte

1-) A Lei 9.718/98 vai além de faturamento, exigindo aplicação do art. 195, § 4º que remete ao art. 154, I.

2-) É possível se argumentar que o art. 2º da LC 70/91, ao tratar de norma geral em matéria tributária, incorreu na previsão do art. 146, III CR (reserva de lei complementar), sendo, portanto, também materialmente complementar (Luís Eduardo Schoueri)

CONSTITUCIONALIZAÇÃO DA LC 7/70

LC 7 de 1970 – Art. 3º O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas: (...) com recursos próprios da empresa, calculados com base no **faturamento**.



CR de 1988 – Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o **PIS, criado pela LC nº 7/70** (...) passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, **nos termos que a lei dispuser**, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º.

Uma verdadeira **“constitucionalização”** da LC 7/70



A BC da contribuição social somente poderia ser alterada mediante emenda constitucional

Fisco poderia argumentar que o art. 239 constitucionalizou somente a destinação do produto da arrecadação e não a base de cálculo.

SUSTENTAÇÃO ORAL

JULGAMENTO CONJUNTO DOS RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS
357.950, 390.840, 358.273 E **346.084**

Sustentação oral do prof. Ives Gandra Martins



Se detalhou o histórico das bases de cálculo das contribuições

Como dividiu as partes da sustentação

Como fez a passagem de uma parte a outra da sustentação

Se esgotou as **teses favoráveis** ao contribuinte

Se buscou ou não derrotar as **teses contrárias** ao contribuinte

SUSTENTAÇÃO ORAL – LINK

https://youtu.be/2_o7LZ71eQ

ARGUMENTOS DO CONTRIBUINTE

EC 20/98



Se receita = faturamento, não haveria necessidade de se editar a EC para fins meramente pedagógicos

Objetivo da EC 20/98 no contexto da redução do *deficit* da Previdência, a ser feita mediante: **(i)** redução de direitos dos aposentados, ou **(ii)** alargamento da base de cálculo

(...) incidentes sobre: b) a receita ou o faturamento



Reconhecimento de que são duas coisas diferentes

“FATURAMENTO” E TIPICIDADE CERRADA

Haveria a possibilidade de se defender um “tipo fechado” de faturamento em nome da segurança jurídica?

Klaus Vogel
(1971)



A repartição de competências não foi feita por critérios lógico-rationais, mas históricos - logo, a CR prefere tipos a conceitos

Karl-Heinz
Strache



Tipo não se define, descreve-se, permitindo se modificar no tempo. No **tipo** há **inclusão/exclusão** (*semelhança*); no **conceito** há **subsunção** (*identidade*).

Tais definições têm compatibilidade com a ideia de “**tipicidade cerrada**”?

Admitir que “faturamento” é um **tipo** significa que pode ser considerado como “receita bruta”?

VOTO MIN. MARCO AURÉLIO

Lei 9.718 destoa da decisão da ADI 1-1/DF

Marco
Aurélio



No RE 390.840/MG pondera que a Lei 9.718/98 ultrapassou o conceito de **faturamento** estabelecido na ADI 1-1/DF

Moreira
Alves



Na ADI 1-1/DF, ponderou que a LC 70/91, apesar de falar em “receita bruta”, não ultrapassou o conceito de **faturamento**, com base no voto de Ilmar Galvão no RE 150.755

LC 70/1991 – Art. 2º A contribuição (...) será de 2% 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.

VOTO MIN. CEZAR PELUSO

Busca de um conceito para faturamento

Conceitos evoluem, mas neste caso não há motivo para alteração: se a CR não define a extensão de “**faturamento**”, mas é definida por outra norma do ordenamento, aquele é o sentido a ser considerado

Distancia-se do direito privado: conceito constitucional que vincula (limita) o legislador ordinário



Aplicação “diferente” do art. 110 CTN: acata-se a conceituação fiscal prévia no silêncio da constituição

VOTO MIN. EROS GRAU

Não existe um conceito constitucional até que declarado pelo STF – faturamento como algo além de “emitir faturas” (peso ao intérprete autêntico)

Tese da constitucionalidade superveniente

EC 20/98 ampliou o permissivo constitucional, havendo recepção da Lei 9.718/98 (seguido por Joaquim Barbosa)

Carlos Velloso

Todas as leis anteriores à CR/88, inconstitucionais frente à CR, se condizentes com a nova Constituição, seriam repristinadas.

VOTO MIN. GILMAR MENDES (FISCO)

1.

Aproximação tipológica: conceito de faturamento em evolução no tempo

2.

Constituição de 1988 não incorporou um conceito definitivo de “faturamento”, cabendo à lei especificá-lo

3.

Faturamento: referência somente a um “núcleo essencial”, e não o esgotamento das possibilidades interpretativas

RESULTADO DO JULGAMENTO



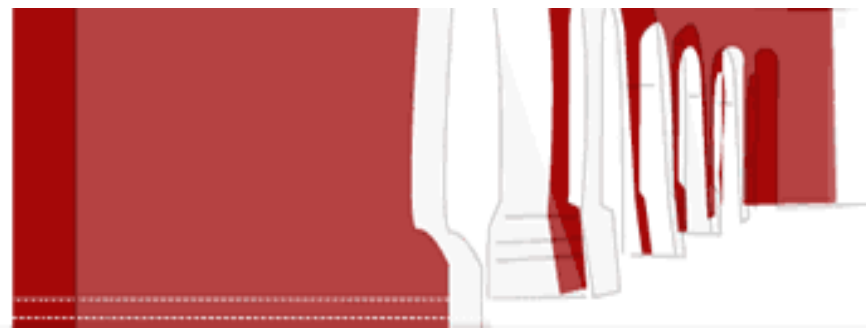
DECISÃO: **(1)** O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. **(2)** A norma do art. 110 CTN ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos de direito privado. **(3)** É inconstitucional o § 1º do art. 3 da Lei 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.

OUTRAS QUESTÕES

DÚVIDAS?



Faculdade de Direito
Universidade de São Paulo



OBRIGADO!

LEONARDO.BRANCO@USP.BR

TULIO.VENTURINI.SOUZA@USP.BR