

O Congresso Nacional e a recente Lei nº 9.718/98, que majorou a alíquota e ampliou a base de cálculo da COFINS

Leonardo Pietro Antonelli

Sumário

1. Delimitação do tema. 2. Da alteração da base de cálculo de faturamento para receita bruta. 3. A Lei nº 9.718/98 (DOU 28-11-98) e a EC nº 20/98 (DOU 16-12-98). 4. Da incontestabilidade de lei complementar para a instituição do COFINS/RECEITA. 5. A anti-isonômica alíquota da COFINS incidente tão-somente sobre empresas não-lucrativas. 6. Conclusão.

1. Delimitação do tema

As pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, estão sujeitas, desde a edição da Lei Complementar nº 70/91, ao recolhimento mensal de 2% (dois por cento) sobre o seu faturamento, a título de contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS, instituída nos precisos termos autorizativos do art. 195, I, da Constituição Federal de 1988, com redação vigente à época da edição da citada lei complementar.

Acontece que, em 27-11-98, veio à baila a Lei nº 9.718 (DOU 28-11-98), que alterou – *sem amparo constitucional* – a alíquota e base de cálculo da COFINS, a saber:

a) *art. 3º* – altera a base de cálculo de *faturamento* (receita da venda de bens e serviços) para a “*totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas*”, o que, numa síntese apertada, não encontrava previsão constitucional no art. 195, I, redação vigente à época;

Leonardo Pietro Antonelli é advogado no Rio de Janeiro, Pós-Graduado em Direito Tributário pela Universidade Estácio de Sá, Mestrando em Direito Tributário pela Universidade Cândido Mendes, Membro da *International Fiscal Association – IFA*, Associação Brasileira de Direito Financeiro – ABDF e Associação Brasileira de Direito Tributário – ABDT.

b) art. 8º – majorou a COFINS somente para as empresas que não sejam lucrativas, posto que a elevação da alíquota para 3% (três por cento) pode ser compensada única e exclusivamente com a contribuição social sobre o lucro (CSLL) devida na mesma competência, o que fere o princípio constitucional da isonomia (CF/88, art. 150, II) pelo fato de somente aumentar a carga tributária de quem notadamente possui menor capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF/88) – já que deficitária. *Ad absurdo*, mesmo se não houvesse a previsão constitucional do princípio da igualdade, como limitador do poder de tributar, haveria, forçosamente, a necessidade de se instituir o COFINS/RECEITA (receita é outra fonte de recursos para a seguridade social) por meio de lei complementar, nos precisos termos do art. 195, § 4º.

Assim sendo, objetivamos neste estudo demonstrar a possibilidade de se requerer judicialmente o afastamento da exigibilidade daquilo que exceder a 2% sobre o faturamento, ou seja, entendendo-se como base de cálculo a receita auferida da venda de mercadorias e serviços do contribuinte, nos precisos termos da Lei Complementar nº 70/91, que instituiu o COFINS/FATURAMENTO.

2. Da alteração da base de cálculo de faturamento para receita bruta

Deveras, dispõe o art. 3º da Lei nº 9.718/98 que:

“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.*”

Acontece que a distinção entre faturamento e receita bruta há muito já se encontra pacificada, não só pela doutrina, mas também pela Corte Extraordinária.

É uníssono o entendimento no sentido de que se exclui do conceito de faturamento as receitas que não importem em emissão “possível” de faturas, tais como “as receitas financeiras próprias dos bancos”¹, “os lucros, dividendos, juros, descontos, aluguéis, variações monetárias, prêmio de resgate de títulos”². Nesse preciso sentido, José Eduardo Soares de Mello¹ e Ives Gandra da Silva Martins².

Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, ao conceituarem a hipótese de incidência da contribuição em comento, averbam que, “para haver faturamento, é indispensável que se tenham realizado operações mercantis, ou vendido produtos, ou prestado serviços, ou realizado operações similares. Sobre tais operações é que, no caso, recairá a incidência”³.

Mas não é só. No afã de tributar, o legislador “ordinário” em comento exclui tão-somente da hipótese de incidência o IPI, sendo, portanto, considerado receita tributável o ICMS e o ISS incidente nas operações realizadas pelo contribuinte.

É de curial sabença que tanto o IPI, assim como o ICMS e o ISS não se constituem, tecnicamente, em ingresso patrimonial, mas tão-somente transitório, ou seja, o contribuinte é mero repassador dos referidos tributos. A prevalecer a alteração ilegal, arbitrária e fiscalista da base de cálculo, estar-se-á legitimando tributar o tributo!

Do exposto, conclui-se que o faturamento, receita da venda de mercadorias e serviços, é conceito distinto de receita bruta, ou seja, “totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas” (art. 3º da Lei nº 9.718/98).

Comungando da mesma hóstia, o E. Supremo Tribunal Federal já teve oportunidade de se manifestar em notórios julgados, acerca da distinção entre “faturamento” e “receita bruta”, os quais servem de paradigma para a questão que ora se coloca:

A) RE 150.755-1/PE – Rel. Carlos Velloso⁴ – Ao julgar o antigo FINSOCIAL, decidiu o E. STF restringir a aplicação do

conceito “receita bruta” ao do “faturamento”, sob pena de, não o fazendo, tornar inexigível a contribuição Finsocial dos prestadores de serviços, *em face da falta de previsão legal no art. 195, I, da CF/88 de hipótese de incidência da contribuição social sobre “demais receitas”*. Eis a ementa:

“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 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 2.139/87, que é equiparável à noção corrente de ‘faturamento’ das empresas de serviço.*”

B) ADIN 1/DF – Rel. Min. Moreira Alves⁵ – Mais uma vez, o plenário da Corte Suprema voltou a reafirmar, especificamente em relação à COFINS, que o conceito de “receita bruta da venda de mercadorias, bens e serviços”, previsto na Lei Complementar nº 70/91, deve limitar-se ao “faturamento” propriamente dito, conforme se comprova do voto do ilustre Relator, Moreira Alves:

“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 e eminente Ministro Ilmar Galvão, no voto que proferiu no RE nº 150.764, ao conceituar que *o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e 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 nº 187/36)”.

Assim sendo, surge a seguinte indagação: sendo pacificamente receita bruta base de cálculo distinta de faturamento, poderia o legislador ordinário instituir contribuição social incidente sobre hipótese diversa daquela prevista no art. 195, I, da Constituição Federal, com redação vigente na época da edição da Lei nº 9.718/98, (DOU 28-11-98)? A resposta é, evidentemente, negativa, como abaixo se demonstrará.

3. A Lei nº 9.718/98 (DOU 28-11-98) e a EC nº 20/98 (DOU 16-12-98)

Preliminarmente, impende consignar que ambos diplomas legais entraram em vigor na data da sua publicação, consoante os arts. 16 e 17 respectivamente neles previstos.

Assim sendo, tem-se um lapso temporal de precisos dezoito dias entre a entrada em vigor da lei que previu a incidência da COFINS sobre a receita e a vigência da Emenda à Constituição que passou a possibilitar, via lei ordinária, tal hipótese de incidência, até então não prevista.

Em outras palavras, observa-se que a Lei nº 9.718/98, a partir de 28-11-98, integrou-se na ordem jurídica com aptidão para ser eficaz, obrigatória, todavia, naquela data, a Carta vigente não autorizava a tributação sobre receitas, o que, sendo outra fonte de recursos, só poderia ser veiculado por lei complementar, *ex vi* art. 195, § 4º.

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.*”

A EC nº 20/98 (repita-se, vigente a partir de 16-12-98) é o veredicto do Fisco, pois ela mesma faz a distinção entre as duas hipóteses de incidência, as quais são excludentes (ou):

“Art. 195, I, ‘b’ com redação dada pela Emenda Constitucional 20, de 16-12-98:

(...)

b) a receita ou o faturamento;”

Vigência, leciona Bernardo Ribeiro de Moraes⁶,

“é palavra que designa o momento em que a norma passa a fazer parte do ordenamento jurídico, integrando-se neste (a lei, publicada, entra em vigência); designa também o momento em que a norma se converte em regra de conduta obrigatória, com sua entrada em vigor (a lei é publicada hoje mas entra em vigor somente no dia nela fixado). A vigência, portanto, exprime o momento em que uma lei (existente) se integra na ordem jurídica com aptidão para ser eficaz. Vigência da legislação tributária é expressão indicativa de quando, a partir de um momento no tempo e nos limites de um espaço geográfico, a norma jurídica se torna obrigatória, vinculando aos seus termos os fatos previstos.”

Acontece que, ao tempo da entrada em vigor do dispositivo legal *in quaestio*, não havia previsão constitucional no art. 195, I, que ensejasse a tributação sobre “demais receitas que não o faturamento”. *Daí o flagrante vício de inconstitucionalidade, o qual não pode ser convalidado por emenda constitucional superveniente.*

Nesse preciso sentido já se pronunciou o E. Supremo Tribunal Federal, na sessão plenária do julgamento da ADIN 2-1/DF, em que se acordou que o vício de inconstitucionalidade deve ser apurado em face da Constituição vigente à época da edição da lei que a desrespeita e não, no particular, sob a ótica da redação dada pela EC nº 20/98, *verbis*:

“A lei 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.*” (trecho da ementa – grifamos)

Portanto, uma vez findo o processo legislativo, tendo sido promulgada e publicada a lei, a presunção que ora se pretende infirmar é de que haveria forma válida e cogente, possível de exame acerca de sua constitucionalidade.

Na hipótese *sub-examem*, a lei ampliou a base de cálculo da COFINS para atingir receita, todavia, sob a égide de dispositivo constitucional que autorizava a criação da contribuição apenas sobre o faturamento. Portanto, em face da Constituição vigente à época de sua elaboração, a forma é flagrantemente inconstitucional, daí por que não pode ser exigida da autora diferença do tributo sobre a base de cálculo ampliada.

Demonstrado que o advento da EC nº 20/98 não teve o condão de legitimar o vício de inconstitucionalidade que já maculava a Lei nº 9.718/98, anteriormente editada, verifica-se, no caso, igualmente, violação ao disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

“Art. 110 – A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de seus institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal,... para definir ou limitar competências tributárias.”

Isso posto, conclui-se que a COFINS deve incidir, apenas e tão-somente, sobre o faturamento do contribuinte (e não sobre as demais receitas – Lei nº 9.718/98), sob pena de flagrante violação ao art. 110 do CTN e art. 195, I, da CF/88 vigente à época.

4. Da incontestada necessidade de lei complementar para a instituição do CONFINS/RECEITA

A Lei nº 9.718/98, ao definir que a hipótese de incidência, faturamento, corresponde 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”, está, inegavelmente, instituindo “outra fonte destinada a garantir a manutenção

ou expansão da seguridade social” (art. 195, § 4º, CF/88), todavia sem a devida lei complementar exigida.

Deveras, permite o transcrito artigo constitucional a possibilidade de a União instituir outra contribuição, em caso incidente sobre demais receitas, contanto que veiculada por lei complementar (art. 154, I, CF/88).

Nem se diga que a COFINS/RECEITA não é outra contribuição. Inegavelmente, tem-se duas bases de cálculo distintas. Se assim não o fosse, qual seria a necessidade de se emendar o art. 195 da CF/88 para incluir a possibilidade de se tributar a receita?

Nesse preciso sentido, já teve oportunidade de se pronunciar favoravelmente aos contribuintes os seguintes magistrados dos E. Tribunais Regionais Federais da 3ª e 5ª Regiões, respectivamente:

“COFINS – BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA – LEI 9.718 – AGRAVO DA UNIÃO – EFEITO SUSPENSIVO INDEFERIDO

A espécie, a meu ver, não é apenas de aumento de alíquota e alteração da base de cálculo, *mas sim, de criação de nova fonte de custeio da Seguridade Social.*

A receita bruta não se enquadra nas bases de cálculo indicadas pelo art. 195, I, da Constituição Federal. Assim sendo, a incidência de contribuição para o custeio da Seguridade Social sobre a receita bruta configura instituição de contribuição nova, o que só é possível pela via da lei complementar”⁷.

Juíza Marisa Santos

“COFINS – BASE DE CÁLCULO – LEI 9.718 – AGRAVO DA UNIÃO – EFEITO SUSPENSIVO NEGADO

A instituição de nova fonte de custeio da previdência exige lei complementar, daí por que tenho como relevantíssimo o fundamento da impetração, posto que a ampliação, aqui, se deu através de lei ordinária”⁸.

Juiz Paulo Roberto de Oliveira Lima

Sob essa ótica, a fixação da alíquota em 3% sobre as demais receitas (COFINS/RECEITA) não pode ser aplicada, por falta de previsão legal, à contribuição sobre o faturamento (COFINS/FATURAMENTO) devida pelo contribuinte, posto que distintas, nos termos da EC nº 20/98.

5. A anti-isonômica alíquota da COFINS incidente tão-somente sobre empresas não-lucrativas

Demonstrar-se-á, inequivocamente, que a COFINS só foi majorada para aquelas empresas que não apresentem lucros, o que fere o princípio constitucional tributário da isonomia e, por uma via reflexa, o da capacidade contributiva.

Com efeito, dispõe a Lei nº 9.718/98, no seu art. 8º, que a elevação da alíquota de 2% para 3% da COFINS poderá ser compensada com a contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL – devida em cada período de apuração trimestral ou anual.

Pois bem, só recolhe CSLL o contribuinte que apura lucro, o qual, curiosa e anti-isonomicamente, não terá aumento da sua carga tributária, pois compensará a majoração da alíquota da COFINS com a CSLL devida.

Já, por outro lado, se o contribuinte tiver prejuízo no seu caixa, será obrigado a recolher 1% a mais “sobre a totalidade das receitas auferidas”. Repita-se: quem lucrou, não.

Mas não é só. Se determinado contribuinte teve um lucro tributável no trimestre inferior à compensação dos 1% da COFINS, não será ressarcido(!) nem poderá compensar com o trimestre seguinte, pois, como acima consignado, o §3º do art. 8º da Lei nº 9.718/98 dispõe que “da aplicação do disposto neste artigo, não decorrerá, em nenhuma hipótese, saldo de COFINS OU CSLL a restituir ou a compensar com o devido em períodos de apuração subseqüentes”.

O princípio geral da igualdade encontra-se encartado na Lei Maior no art. 5º, *caput*, segundo o qual “todos são iguais perante a

lei, sem distinção de qualquer natureza”. Em âmbito tributário, o inciso II do art. 150 veda a instituição, por parte da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de “tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente”.

Igualdade tributária, acentua Dino Jarach, quer dizer “igualdade em condições iguais de capacidade contributiva”⁹.

Bernardo Ribeiro De Moraes¹⁰ averba que “a lei tributária deve ser igual para todas as pessoas que se encontram nas mesmas condições ou circunstâncias. Tratamento igual para situações iguais e *desigual para situações desiguais*. *O princípio da igualdade tributária exige ônus iguais para condições iguais*”.

Mais à frente, no *festejado Compêndio de Direito Tributário*, arremata:

“O princípio da igualdade jurídica tributária com seu conteúdo, que deve ser respeitado, *sob pena da inconstitucionalidade da norma tributária ou da exigência do tributo*. O princípio da igualdade tributária é uma garantia constitucional e um direito do contribuinte.”

Trocando em miúdos, afronta ao princípio constitucional da igualdade tributária (art. 150, II, CF/88), notadamente uma limitação ao poder de tributar (*ex vi* Seção II, Capítulo I, do Sistema Tributário Nacional), exigir 50% (cinquenta por cento) a mais do faturamento do contribuinte que se encontra em situação inferior (COFINS de 2% para 3% somente aplicável às empresas não-lucrativas). São exatamente disposições legais como a presente que o legislador constituinte quis e quer evitar.

Corroborando com o esposado, inegável é que uma empresa lucrativa possui maior disponibilidade de meios econômicos para enfrentar o pagamento da COFINS majorada que outra que opera com prejuízos.

Alfredo Augusto Becker¹¹ assevera que “o princípio da capacidade contributiva constitui uma regra do direito natural, sendo corolário do princípio da igualdade”.

A respeito do tema aqui tratado, oportuno se faz colacionar o pronunciamento respeitável das eminentes magistradas Tânia Escobar do TRF/4ª Região e Diva Malerbi do TRF/3ª Região, que são uníssonas em declarar anti-isonômica a majoração de alíquota da COFINS instituída pela Lei nº 9.718/98, *verbis*:

“COFINS – BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA – COMPENSAÇÃO COM A CSSL

(...) Por fim, quanto à dedução (ou, nos dizeres da lei, a compensação) autorizada no §1º do art. 8º da Lei nº 9.718/98, penso que há plausibilidade jurídica na tese sustentada pela agravante, na medida em que permite a diferenciação de alíquota em razão da lucratividade da empresa. Com efeito, considerando-se que a CSSL é devida exclusivamente pelas empresas lucrativas, ao se permitir a dedução da Cofins na formação da base de cálculo da CSSL, estaremos admitindo, por vias transversas, tratamento anti-isonômico entre empresas lucrativas e não lucrativas, pois enquanto as primeiras ficarão obrigadas ao recolhimento da Cofins no percentual de 3% sobre o seu faturamento, as segundas pagarão apenas 2% pela mesma contribuição, já que 1/3 do valor devido poderá ser deduzido do valor da CSSL.

Assim, entendo que tanto as empresas lucrativas como não lucrativas deverão recolher a exação à alíquota de 2%.”¹²

Juíza Tânia Escobar

“COFINS – BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA – EFEITO SUSPENSIVO

(...) De outra parte, reconheço relevante o fundamento do direito invocado na parte em que a agravante sustenta o descabimento da majoração de alíquota, por afronta aos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva.

Ante ao exposto, concedo o efeito suspensivo ao presente agravo, até o julgamento do recurso pela turma, para determinar a cobrança do PIS e da Cofins nos moldes anteriores à Lei nº 9.718/98, sem a ampliação de suas bases de cálculo e sem a majoração de alíquota da Cofins.”¹³

Juíza Diva Malerbi

Ante o exposto, deve, também sob esse prisma, permanecer o contribuinte sujeito aos ditames previstos na Lei Complementar nº 70/91, no que tange à alíquota aplicável, tendo em vista que a aplicação da majoração da COFINS introduzida pela Lei nº 9.718/98 ofende o princípio constitucional da isonomia (art. 150, II, CF/88).

6. Conclusão

Ex positis, pretendemos com o presente estudo demonstrar alguns dos questionamentos que o contribuinte certamente arguirá, perante o Poder Judiciário, em face das supostas falhas legislativas referendadas pelo Congresso Nacional.

Notas

¹ MELLO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 2. ed. São Paulo, Malheiros Editores, 1996. p. 132.

² *Apud*, Mello. op. cit., p. 134.

³ *Apud* NEVES, Luis Fernando de Souza. Cofins, Contribuição Social sobre o Faturamento. *RDT*, São Paulo, Ed. Max. Limonad, nº 35/156, 1997. p. 97.

⁴ RE 150.755-1/PE, DJU 20-08-93, *RTJ* 149/259.

⁵ ADIN 1/DF, *RTJ* 156/722.

⁶ Moraes, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. RJ, Forense, 1997. vol. II, p. 148.

⁷ Agravo de Instrumento nº 1999.03.00.010637-3, Rel. Juíza Marisa Santos, TRF/3ª Região, D.J.U. 2 DE 14-5-99, P. 523.

⁸ Agravo de Instrumento nº 99.05.19394-4, REL. Juíz Paulo Roberto De Oliveira Lima, TRF/5ª Região, D.J.U. 2 DE 13-05-99, P. 346.

⁹ JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributário*. Buenos Aires, Licio Profissional Lima, 1. ed. 1957. vol. I, p. 116.

¹⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. op. cit., p. 117-118.

¹¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Prova Geral do Direito Tributário*. São Paulo, Ed. Saraiva, 2. ed., 1972. p. 44.

¹² Agravo de Instrumento nº 1999.04.01.022003-0/SC, Rel. Juíza Tânia Escobar, TRF/ 4ª Região, D.J.U 2 de 3-5-99, P. 549.

¹³ Agravo de Instrumento nº 1999.03.00.008343-9, Rel. Juíza Diva Malerbi, TRF/ 3ª Região, D.J.U. 2 DE 10-5-99, P. 211/2.

