

18/05/2005

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 357.950-9 RIO GRANDE DO SUL

**RELATOR** : **MIN. MARCO AURÉLIO**  
RECORRENTE(S) : COMPANHIA RIOGRANDENSE DE PARTICIPAÇÕES -  
CRP  
ADVOGADO(A/S) : LARISSA DIEFENBACH LEUCK DE NARDI  
ADVOGADO(A/S) : RODRIGO LEPORACE FARRET E OUTRO(A/S)  
RECORRIDO(A/S) : UNIÃO  
ADVOGADO(A/S) : PFN - RICARDO PY GOMES DA SILVEIRA

R E L A T Ó R I O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - O Tribunal Regional Federal da 4ª Região proveu a apelação da União e a remessa oficial, ante fundamentos assim sintetizados às folhas 163 e 164:

COFINS. ALÍQUOTA. BASE DE CÁLCULO. COMPENSAÇÃO DA COFINS COM A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. ANTERIORIDADE MITIGADA. LEI Nº 9.718.

A nova redação dada às leis complementares 07/70 e 70/91 pela Lei nº 9.718, de 1998, ampliou a base de cálculo do PIS e da COFINS e elevou a alíquota desta última.

O Supremo Tribunal Federal já assentou que é necessário lei complementar somente para a criação de outras fontes para a seguridade social, nos termos do parágrafo 4º do art. 195 da Constituição Federal, para as já previstas no texto constitucional basta lei ordinária. Neste diapasão, as disposições das Leis Complementares 07, de 1970 e 70, de 1991, devem ser tidas como de leis ordinárias, e, portanto, passíveis de modificação por norma da mesma hierarquia.

A Lei nº 9.718, de 1998, ao limitar o direito à compensação de 1/3 do valor pago a título de COFINS, com a contribuição social sobre o lucro, não ofendeu os princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária.

No que diz respeito à anterioridade mitigada, a mesma se conta a partir da edição da primeira medida

provisória que trata da matéria. Nessas condições, tendo em conta que a Lei 9.718, de 27.11.1998, está isenta de vício no processo de conversão e que, no que aqui atine, é reprodução fiel da Medida Provisória nº 1.724, de 29.10.1998, tenho que o prazo nonagesimal de que trata o artigo 195, parágrafo 6º, da Constituição da República, deve ser contado da edição deste último veículo legislativo, ou seja, de 30 de outubro de 1998, data de sua publicação, perfectibilizando-se, portanto, em 1º de fevereiro de 1999, tal qual ficou assentado no inciso I do artigo 17 da lei.

A Emenda Constitucional nº 20, de 1998, convalidou a Lei nº 9.718, porquanto "a única exigência para que o direito ordinário anterior sobreviva debaixo da nova Constituição é que não mantenha com ela nenhuma contrariedade não importando que a mantivesse com a anterior, quer do ponto de vista material, quer formal. Não que a nova constituição esteja a convalidar vícios anteriores. Ela simplesmente dispõe "ex novo" (Celso Ribeiro Bastos, in Curso de Direito Constitucional).

Os embargos de declaração que se seguiram foram parcialmente providos (folha 172 à 174).

No extraordinário de folha 191 a 212, interposto com alegada base na alínea "a" do permissivo constitucional, articula-se com o malferimento dos artigos 146, inciso III, alínea "a", 195, § 4º; 154, inciso I; 59; 69; 145, § 1º, e 150, inciso II, da Carta Política da República. Afirma-se a inconstitucionalidade da Lei nº 9718/98, que introduziu o aumento da alíquota e o alargamento da base de cálculo da COFINS, "uma vez que a própria Constituição Federal estabeleceu que apenas lei complementar poderá disciplinar matéria de legislação tributária" (folha 197). Entendem-se contrariados os princípios da hierarquia das normas e da segurança

jurídica. Transcrevem-se lições de Hugo de Brito Machado e Edvaldo Brito. Ressalta-se que "considerando que a norma disciplinada no artigo 195 da Constituição Federal foi garantida e se tornou executável por uma legislação complementar, isto é, através (sic) da Lei Complementar nº 70/91, que instituiu a COFINS, somente poderão ser os elementos modificados por norma de igual hierarquia" (folha 202). Consigna-se a impossibilidade de convalidação da Lei 9718/98 pela Emenda Constitucional nº 20/98, que lhe foi posterior. Entende-se como "inaceitável que uma lei ordinária discipline matéria tributária, alterando e acrescentando conteúdo a artigos da Constituição" (folha 204). Cita-se o ensinamento dos mestres José Afonso da Silva, Ives Gandra Martins e Celso Antônio Bandeira de Mello. Asseveram-se violados, também, os princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária, porquanto o § 1º do artigo 8º da Lei 9718/98, ao dispor sobre a compensação, implicaria o tratamento desigual de contribuintes que, segundo o sustentado, encontrar-se-iam em situação equivalente.

As contra-razões estão à folha 229 à 239.

Ao recurso especial simultaneamente interposto foi negado seguimento na origem (folha 241), decisão esta não impugnada (certidão de folha 246).

O procedimento atinente ao juízo primeiro de admissibilidade está à folha 242.

À folha 248, despachou o ministro Maurício Corrêa, a quem sucedi na relatoria deste processo, determinando a remessa dos autos à Procuradoria Geral da República. Daí a peça de folha 250 à 254, na qual o Subprocurador-Geral Dr. Roberto Monteiro Gurgel Santos preconiza o não-conhecimento do recurso, adotando as razões contidas no parecer proferido pelo Dr. João Batista de Almeida no Recurso Extraordinário nº 294.328-2/RS.

É o relatório.

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 35. Quanto à oportunidade, a decisão atacada restou veiculada no Diário de 6 de junho de 2001, que circulou em 12 de junho de 2001, terça-feira (folha 175), ocorrendo a manifestação do inconformismo em 20 imediato, quarta-feira (folha 191), no prazo assinado em lei. O preparo está comprovado à folha 213.

Procedo ao exame da problemática referente à Lei nº 9.718/98. Aqui há de se perceber o empréstimo de sentido todo 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, 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 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, 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 mercadorias e serviços ou de 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.

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 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 repristinação, 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 pedido formulado na inicial, referente à base de cálculo da contribuição, ou seja, para que se entenda, como receita bruta ou faturamento, o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços, não se considerando receita bruta de natureza diversa.

Quanto ao pedido de declaração de inconstitucionalidade do artigo 8º, cabeça, da Lei nº 9.718/98 - que dispõe sobre a majoração da alíquota da 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 artigo 3º da Lei 9.718/98 -, está a contribuição alcançada pelo preceito inserto no inciso I do artigo

195 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 artigo 195, inciso I, da Carta da República. Descabe cogitar, portanto, de instrumental próprio, ou seja, o da lei complementar, para a majoração da alíquota da COFINS.

Por fim, cabe o simples registro, em relação ao pleito de compensação de valores, considerados COFINS e CSLL, que o Regional se pronunciou em harmonia com precedente desta Corte - Recurso Extraordinário nº 336.134-1/RS.

Ante o quadro, conheço do recurso e o provejo para conceder, parcialmente, a segurança, afastando a base de incidência definida no § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, declarando-o inconstitucional.