

Reflexões, ainda, acerca da tormentosa COFINS, seus vícios e sua atual problemática

Alexandre Barros Castro*

O presente estudo é dedicado ao Prof. Dr. Geraldo Ataliba, Mestre de Direito e de vida, paradigma de jurista-doutrinador e modelo irrepreensível de pessoa humana, amigo constante, incondicional e inesquecível: a eterna e dolorida saudade.

Grande discussão tem envolvido os operadores do Direito, mormente no que diz respeito à aplicabilidade da Lei nº 9.718/98, que se refere à exigência da COFINS, à alíquota de 3% sobre receitas provenientes de contribuições, mensalidades, anuidades e taxas de manutenção arrecadadas pelas associações esportivas, sócio-culturais e sindicais sem fins lucrativos.

A seguridade social encontra-se inserida no título VIII de nossa Constituição Social, especificamente em seu capítulo II, estando assim originariamente previsto seu financiamento:

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 das seguintes contribuições sociais:

- I - dos empregados, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.
 - II - dos trabalhadores.
 - III - sobre a receita de concursos de prognósticos.
- (grifo do autor)

Com amparo em nossa Lei Maior, a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi entre nós instituída com o advento da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, assim dispondo em seu artigo 2º:

Artigo 2º. A contribuição ... será de 2% (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 (grifo do autor).

A partir de então, inúmeras controvérsias surgiram, sobretudo em razão da

*Membro efetivo da Academia Brasileira de Direito Tributário. Integrante da Comissão de Estudos Tributários da FIESP. Graduado em Direito e Administração de Empresas, mestre e doutorando em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor Titular da cadeira de Direito Tributário no curso de Direito das Faculdades Padre Anchieta de Jundiaí. Autor de diversos livros jurídicos na área tributária. Advogado empresarial em São Paulo.

necessidade imperiosa de efetiva delimitação do que se entendia por “faturamento”, claramente base de cálculo da exação em questão.¹

Tal elucidação era extremamente importante para as entidades sem fins lucrativos, pois estas, por óbvio, não têm faturamento definido juridicamente nos termos do art. 195, I da Constituição Federal. Assim, no âmbito de sua competência a Receita Federal editou em 22 de abril de 1992, o Parecer Normativo nº 5 explicitando definitivamente a questão:

“... não incide a COFINS sobre as receitas de associações, sindicatos, federações e confederações, organizações reguladoras de atividades profissionais e outras entidades classistas, destinadas ao custeio de suas atividades essenciais fixadas por lei, assembléia ou estatuto.”

Dessa forma, não mais havia o que indagar quanto à absoluta impossibilidade legal de querer impor a exação da referida contribuição sobre as entidades sem fins lucrativos, dentre estas as associações culturais e desportivas.

Em 27 de novembro de 1998, originava-se do Projeto de Conversão da Medida Provisória nº 1.724/98, a Lei nº 9.718 que à guisa de definir faturamento, alargou nitidamente aquele conceito, ao entendê-lo como sendo “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”.

Em 16 de dezembro de 1998 foi publicada a Emenda Constitucional nº 20/98 alterando o artigo 195 do Texto Maior, ao possibilitar a instituição de contribuição social agora sobre as receitas auferidas pelo contribuinte.

O artigo 12 da referida Emenda, como não poderia deixar de ser, privilegiou o Princípio Constitucional Tributário da Legalidade reafirmando a necessidade imperiosa de lei para a exigibilidade das exações ali instituídas:²

Artigo 12 - Até que produzam efeitos as leis que irão dispor sobre as contribuições de que trata o artigo 195 da Constituição Federal são exigíveis as estabelecidas em lei ao custeio da seguridade social e dos diversos regimes previdenciários. (grifo do autor)

1. *Faturamento* a grosso modo indica o ato de se proceder à extração ou formação da fatura, qual seja, a relação de mercadorias vendidas ou de serviços prestados, com os respectivos preços e quantidades. Na técnica jurídico-comercial, o Supremo Tribunal Federal, através de vasta jurisprudência, já se posicionou designando “faturamento” como a receita bruta advinda da prestação de serviços e venda de mercadorias, ensejadora da imposição prevista no artigo 195, I da Constituição Federal.

Segundo Edvaldo Brito o melhor enfoque literal para “faturamento”, na linguagem técnico jurídico, há de ter um só conteúdo semântico: “é o ato de faturar, de fazer alguma coisa, por isso o Direito Comercial registra ser a fatura o instrumento que exprime a venda já consumada ou concluída, relacionando mercadorias ou artigos vendidos, indicando-se os respectivos preços, quantidade, demonstrações de quantidade, demonstrações de qualidade e espécie, é extraído pelo vendedor e remetido por ele ao comprador.” Cf. “Pis-Aspectos duvidosos para a sua contribuição”, in “Revista Legislação e Jurisprudência Fiscal – uma Revista da Bahia”, agosto/71, Salvador-Bahia.

2. PAULO DE BARROS CARVALHO. “Curso de Direito Tributário”, São Paulo: Saraiva, 4ª edição, 1991, p.4.

A questão acerca da COFINS voltava ao cenário jurídico nacional, novamente trazendo dúvidas e controvérsias aos contribuintes e responsáveis tributários.

O tema não se cinge meramente à semântica, como pode parecer ao leitor menos avisado.

Com efeito, o alargamento do sentido do vocábulo “faturamento” ali abrangendo as “receitas”, tem resultado prático de imensa importância no Direito Tributário.

Paulo de Barros Carvalho em primoroso magistério explicita tal assertiva:

“... a linguagem do legislador é uma linguagem natural, penetrada em certa porção, por termos e locuções técnicas. Nem poderia ser de outra maneira. Os membros das Casas Legislativas, em países que se inclinam por um sistema democrático de governo, representam os vários segmentos da sociedade. Alguns são médicos, outros bancários, industriais, agricultores, engenheiros, advogados, dentistas... Ponderações desse jaez nos permitem compreender o porquê dos erros, impropriedades, atecnias, deficiências e ambigüidades que os textos legais cursivamente apresentam”³

Claro está, portanto a razão e por certo a evidente possibilidade das impropriedades lingüísticas trazidas no bojo dos textos legais.

Prossegue o mestre da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, em irretocável ensinamento:

“... as palavras e locuções plurissignificativas irão desaparecer apenas no altiplano da Lógica Jurídica. Naquele reduto formal, por haver uma estrutura de linguagem, efetivamente unívoca, encontrará o cientista esquemas seguros e precisos para captar o arcabouço da mensagem normativa, uma vez que os termos lógicos têm uma e somente uma significação”⁴

Gize-se, por ser essencial, fazê-lo que o próprio Supremo Tribunal Federal (STF), ao acolher voto do Ministro Marco Aurélio que ensejou o acórdão proferido no RE nº 166.772-9-RS preconizou ser defeso, conferir a uma mesma locução empregada pela Constituição Federal relativamente a matérias distintas, sentidos diversos, conforme entenda o Poder Executivo na ânsia de melhor atender seus interesses. É o que se denota por trecho da ementa do julgado em questão, trazida à colação do leitor, ante a fidelidade que se impõe ao caso:

3.Op. cit. p. 5.

4.DE PLÁCIDO E SILVA. “*Vocabulário Jurídico*”, volumes 1 e 2, Rio de Janeiro: Forense, 1982, p.p. 275-7 (v. 1) e 35 (v.2).

“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 de tempo por força de estudos acadêmicos quer no caso do Direito, pela autuação dos Pretórios.”

Resta iniludível que a questão não está apenas na nítida diferenciação existente entre os signos “faturamento” e “receita”, mas, também e sobretudo em analisar se tal alargamento exacional poderia efetivamente ser albergado pelo atual sistema tributário nacional, mormente em função do veículo normativo que o fez ali adentrar.

Ao modificar os contornos e a natureza da base de cálculo da COFINS, alterando-a de “faturamento” para toda e qualquer “receita”, independente da classificação contábil que se lhe confira, parece-nos óbvio que o legislador exorbitou de sua competência, pois terminou por definir outra contribuição, distinta da preconizada pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

Senão vejamos: o artigo 195 § 4º da Constituição Federal exige imperiosamente a lei complementar como único veículo normativo apto para inovar na órbita tributária, no que tange à criação de outras contribuições que não as previstas no caput do aludido preceito legal.

Não há dúvidas, reitera-se, que o alargamento da base de cálculo da COFINS, albergando não só o faturamento mas agora toda e qualquer receita, constitui-se verdadeiramente em nova contribuição, o que resulta em inequívoca ofensa ao texto legal.

Assim, a Lei nº 9.718/98 é absolutamente inconstitucional, não havendo como querer albergá-la sob o manto da Emenda Constitucional nº 20/98.

A distinção semântica dos vocábulos “faturamento” e “receita”, é clara e inafastável; querer assemelhá-los é uma afronta à lógica jurídica.

De Plácido e Silva, em sua renomada obra “Vocabulo Jurídico”, deixa clara tal distinção:

“Fatura é o documento representativo da venda já consumada ou concluída, mostrando-se o meio pelo qual o vendedor vai exigir do comprador o pagamento correspondente, se já não foi paga e leva o correspondente recibo de quitação ... Faturamento, derivado de fatura, quer significar o ato de proceder à extração ou formação de fatura... Receita, importa num recebimento de dinheiro, ou de soma pecuniária, na significação econômica e financeira, jurídica ou contábil, receita resulta sempre de uma entrada de numerário, recebimento de dinheiro ou arrecadação de verbas”.⁵

5.Op. cit. p. 37.

É absolutamente tautológico, querer assemelhar receita e faturamento, pois este antecede cronologicamente àquela; e mais: a receita não necessita obrigatoriamente que haja existido qualquer faturamento anterior, razão pela qual tais institutos são claramente distintos.

Aliás, o próprio Legislador Constituinte assim entendeu, tanto que ao se aperceber de tal diferenciação, entre “faturamento” e “receita”, decidiu alargar os limites da exação, albergando agora também, as receitas, prova cabal da distinção que aqui se quer atestar. Desta forma, o Constituinte deixou aberta a possibilidade, outorgando competência à lei complementar para abranger também as receitas, e não mais, apenas, o faturamento.

Com efeito, somente com o advento da Emenda Constitucional nº 20/98 tal alargamento passou a ser possível, o que por óbvio, torna defeso a qualquer ato normativo anterior à sua edição tal ampliação da base de cálculo da contribuição em apreço, sob pena de inafastável inconstitucionalidade.

Ora, a aludida Emenda Constitucional data de 16 de dezembro de 1998 e a Lei nº 9.718 de 27 de novembro do mesmo ano, em momento, portanto anterior à norma que alterou o Texto Maior.

Cumprir ressaltar tal lapso temporal: a Emenda à Lei Fundamental, que propiciou a inclusão das receitas na base de cálculo da COFINS, adentra no mundo jurídico depois do ato normativo que assim já havia disciplinado! A inconstitucionalidade salta aos olhos de todos.

Como cediço dentre os doutrinadores de tomo, as Emendas à Constituição Federal (art. 60 da CF) são hierarquicamente superiores às Leis Complementares (art. 61 da CF), não havendo, por óbvio como querer inverter tal ordem.

Uma vez mais nos valem dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:

“Por fontes do direito havemos de compreender os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada...”

O direito positivo, visto como um sistema de estrutura piramidal, nada mais é que uma hierarquia de fontes normativas, onde encontramos no ápice, a assembléia constituinte, na condição de fonte superior e, abaixo, os demais núcleos produtores de regras, em disposição vertical que culmina nos focos singulares de quer promanam os preceitos terminais do sistema”.⁶

Não há como querer impor ao contribuinte, sentido lato, a exigência da COFINS sobre a receita disciplinada pela Lei nº 9.718/98, por indiscutível inconstitucionalidade da mesma.

Nosso posicionamento encontra guarida em recente decisão da Juíza Federal Substituta da 16ª Vara de São Paulo, Dra. Diana Brunstein:

6.ALEXANDRE BARROS CASTRO. *Procedimento Administrativo Tributário*. Editora Atlas: São Paulo, 1996, p.97.

“COFINS – Receita Bruta – Inconstitucionalidade Liminar.
Processo nº 1999. 61.00.005648-8
Vistos etc.

A edição posterior da Emenda Constitucional nº20/98 não tem o condão de constitucionalizar atos legislativos anteriores a sua promulgação. Nesse passo, tudo indica que a Lei 9.718/98 ao elevar a alíquota da COFINS e mudar o conceito de receita bruta, padecia de vício de inconstitucionalidade quando de sua edição, não sanável por emenda constitucional posterior. Por essas razões presente o “fumus boni juris” aliado ao “periculum in mora” decorrente da exigência do tributo a maior, defiro a liminar almejada para assegurar à Impetrante, até posterior deliberação deste Juízo, o recolhimento da CONFINS nos termos da Lei Complementar 70/91, sem as alterações veículas por força da Lei nº 9.718/98.

Notifica-se a autoridade impetrada para prestar informações no prazo legal. Na seqüência, remetam-se ao Ministério Público Federal e após, voltem conclusos para prolação de sentença.

Int.

São Paulo, 17 de fevereiro de 1999.

Diana Brunstein - Juíza Federal Substituta – 16ª Vara.

Observamos ainda, conforme linhas por nós já traçadas, que os Princípios Constitucionais Tributários são as vigas mestras que sustentam todo o ordenamento jurídico nacional no que concerne a tributos. Formam a base de todo o corpo jurídico tributário, dando-lhe as características principais a partir das quais todo o sistema se estrutura, funcionando como verdadeiros alicerces de toda a ordem jurídica.⁷

Invocamos aqui os ensinamentos do mestre Roque Antonio Carrazza que a propósito verbera:

“Usando, por comodidade didática, de uma analogia que é sempre feita por Geraldo Ataliba e por Celso Antônio Bandeira de Mello, podemos dizer que o sistema jurídico ergue-se como um vasto edifício, onde tudo está disposto em sábia arquitetura. Contemplando-o, o jurista não só encontra a ordem, na aparente complicação, como identifica, imediatamente, seus alicerces e suas vigas mestras. Ora, num edifício tudo tem sua importância: as portas, as janelas, as luminárias, as paredes, os alicerces etc. No entanto, não é preciso ter conhecimentos aprofundados de Engenharia para saber-se que muito mais importantes que as portas e janelas (facilmente substituíveis) são os alicerces e as vigas mestras. Tanto que, se de um edifício retirarmos ou destruírmos uma porta, uma janela ou

7. ROQUE ANTONIO CARRAZA . *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Revista dos Tribunais: São Paulo, 2ª edição, 1991, pp. 25-7.

até mesmo uma parede, ele não sofrerá nenhum abalo mais sério em sua estrutura, podendo ser reparado (ou até embelezado). Já, se dele subtraírmos os alicerces, fatalmente cairá por terra. De nada valerá que suas portas, janelas, luminárias, paredes etc., estejam intactas e em seus devidos lugares. Com o inevitável desabamento, não ficará pedra sobre pedra. Pois bem, tomadas as cautelas que as comparações impõem, estes “alicerces” e estas “vigas mestras” são os princípios jurídicos, ora objeto de nossa atenção.

(...)

Evidentemente, os princípios são encontráveis em todos os escalões da “pirâmide jurídica”. De fato, há princípios constitucionais, legais e até infralegais.

Dentre eles, os constitucionais, sem dúvida alguma, são os mais importantes, já que sobrepassam aos outros princípios e regras (inclusive às contidas na Lei Máxima).⁸

O Princípio da Tipicidade ou Tipologia Tributária está, como notório, implicitamente previsto no Sistema Tributário Nacional, tendo por escopo aclarar o contribuinte que tipo de tributo está lhe sendo exigido: imposto, taxa ou contribuição (social ou de melhoria), demarcando-lhe, ainda, de forma a não deixar dúvidas, todos os elementos que integram a regra-matriz de incidência tributária: sujeitos ativo e passivo da exação fiscal, base de cálculo, alíquota etc.

É óbvio que a Emenda Constitucional nº 20/98 carece de uma precisa elucidação sobre o que efetivamente venha a ser “receita”, a fim de que o contribuinte (sentido lato) tenha absoluta certeza da exação que se lhe está impondo. Não fazê-lo, resulta em inafastável violação àquele Princípio Constitucional.

Particularmente, no que se refere às entidades sem fins lucrativos, como sindicatos, associações esportivas etc, caberá ainda apurar se as mesmas auferem efetivamente receita, nos termos a serem estabelecidos por lei infraconstitucional.

Portanto, a pretexto de remate, cremos que por todos os lados que se estuda a questão, é impossível querer visualizar a Lei nº 9.718/98 como constitucional.

Resulta daí, nossa convicção inafastável de que as entidades esportivas sócio-culturais e sindicais sem fins lucrativos não se encontram sujeitas ao império da Lei ora guerreada⁹.

8.A medida provisória n.º 1.858-6, de 29 de junho de 1999, veio por ocasião de seu art. 13, IV, combinado com o art. 14, X, a elencar como isentas do recolhimento da COFINS as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei n.º 9.532, de 1997, o que corroborou integralmente com o explicitado neste parecer. A questão, no entanto, continua com matizes iniludivelmente inconstitucionais no que diz respeito a entidades ou atividades não inseridas no campo isencional pela MP em apreço e que em decorrência permanecem sendo tributadas a título da COFINS com a alíquota majorada e com sua base de cálculo alargada, consubstanciando inequívoca inconstitucionalidade.

9.A medida provisória n.º 1.858-6, de 29 de junho de 1999, veio por ocasião de seu art. 13, IV, combinado com o art. 14, X, a elencar como isentas do recolhimento da COFINS as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei n.º 9.532, de 1997, o que corroborou integralmente com o explicitado neste parecer. A questão, no entanto, continua com matizes iniludivelmente inconstitucionais no que diz respeito a entidades ou atividades não inseridas no campo isencional pela MP em apreço e que em decorrência permanecem sendo tributadas a título da COFINS com a alíquota majorada e com sua base de cálculo alargada, consubstanciando inequívoca inconstitucionalidade.

