

**Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP**

**Ivoney Severina de Melo Pereira do Nascimento**

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO  
DA RECEITA NA BASE DE CÁLCULO DA  
COFINS E DA CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO  
PIS: IMPOSSIBILIDADE DE AMPLIAÇÃO DA  
REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA  
DELINEADA PELO PODER CONSTITUINTE  
ORIGINÁRIO**

**Brasília - DF**

**2009**

**Ivoney Severina de Melo Pereira do Nascimento**

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO  
DA RECEITA NA BASE DE CÁLCULO DA  
COFINS E DA CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO  
PIS: IMPOSSIBILIDADE DE AMPLIAÇÃO DA  
REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA  
DELINEADA PELO PODER CONSTITUINTE  
ORIGINÁRIO**

*Monografia apresentada como requisito  
parcial à obtenção do título de  
Especialista em Direito Tributário e  
Finanças Públicas no Curso de Pós  
Graduação Lato Sensu do Instituto  
Brasiliense de Direito Público - IDP*

**Brasília - DF**

**2009**

Ivoney Severina de Melo Pereira do Nascimento

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO  
DA RECEITA NA BASE DE CÁLCULO DA  
COFINS E DA CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO  
PIS: IMPOSSIBILIDADE DE AMPLIAÇÃO DA  
REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA  
DELINEADA PELO PODER CONSTITUINTE  
ORIGINÁRIO**

*Monografia apresentada como requisito  
parcial à obtenção do título de  
Especialista em Direito Tributário e  
Finanças Públicas no Curso de Pós  
Graduação Lato Sensu do Instituto  
Brasiliense de Direito Público - IDP*

Aprovada pelos membros da banca examinadora em \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_, com menção  
\_\_\_\_\_ (\_\_\_\_\_).

Banca Examinadora:

---

Presidente: Prof.

---

Integrante: Prof.

---

Integrante: Prof.

*Dedico esse singelo trabalho a todos aqueles que me apoiaram nesta árdua caminhada, proporcionando-me inspiração e encorajamento, notadamente a minha mãe, um grande exemplo de coragem, fé e energia inabaláveis.*

*Agradeço ao sempre misericordioso Pai Celestial, cujo amor, ternura, consolo, proteção e auxílio são inexplicáveis, inesgotáveis e inigualáveis.*

*“A busca da verdade é, ao mesmo tempo, difícil e fácil: ninguém pode alcançá-la absolutamente, nem deixá-la escapar totalmente.” (Aristóteles)*

*“Posso duvidar da realidade de tudo, mas não da realidade da minha dúvida.” (A. Gide, escritor francês, 1869/1951)*

*“A maior conquista do ser humano é amar a Deus, amar a si mesmo e amar os outros.” (Autor desconhecido)*

## RESUMO

Pesquisa sobre a constitucionalidade da base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS e da Contribuição Social destinada ao Programa de Integração Social – PIS, hodiernamente prevista no artigo 1º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, ambas editadas sob a égide da Emenda Constitucional nº 20/1998. Investiga a subsunção da definição de faturamento, fixada pelas aludidas leis com amparo na citada emenda constitucional, à regra-matriz constitucional das contribuições sociais devidas pelas pessoas jurídicas para o custeio da seguridade social, com supedâneo na redação original do artigo 195, I, “b”, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Pugna pela inconstitucionalidade de textos infraconstitucionais e de emenda constitucional que ampliem a base de cálculo delimitada pelo Poder Constituinte Originário, critério quantitativo da regra matriz constitucional de incidência tributária, que se situa no campo das limitações materiais à atuação do Poder Constituinte Derivado, por força do artigo 60, § 4º, inciso IV, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Palavras-chave: pis; cofins; base de cálculo; faturamento; receita.

## ABSTRACT

Research on the constitutionality of the basis for calculating the contribution to Social Security Financing - COFINS and Social Contribution for the Social Integration Program - PIS, today's under article 1 of Law nº 10637/2002 and nº 10833/2003, both edited under the aegis of the Constitutional Amendment nº 20/1998. Investigates the definition of billing, fixed by the said laws with support in that constitutional amendment, the constitutional rule-matrix of social contributions payable by persons for the cost of social security, with supedâneo the original wording of Article 195, I, " b ", the Constitution of the Federative Republic of Brazil in 1988. Advocates the unconstitutionality of texts and infra constitutional amendment to broaden the basis of calculation defined by the Constituent Power Original, quantitative criterion matrix constitutional rule of tax incidence, which is in the field of material limitations to the performance of the constituent power derivative under article 60, § 4, item IV of the Constitution of the Federative Republic of Brazil 1988.

Keywords: pis; cofins; basis of calculating; billing; revenue.

## SUMÁRIO

<b>Introdução .....</b>	<b>08</b>
<b>Capítulo 1 – Poder Constituinte Originário e Poder Constituinte Derivado: Limitações Materiais ao Poder de Reforma da Constituição. ....</b>	<b>09</b>
<b>Capítulo 2 – Regra Matriz de Incidência Tributária traçada pelo Constituinte Originário: Garantia Fundamental do Contribuinte. ....</b>	<b>15</b>
<b>Capítulo 3 – As Contribuições Sociais destinadas ao Custeio da Seguridade Social incidentes sobre o Faturamento: COFINS e Contribuição destinada ao PIS. ....</b>	<b>17</b>
<b>Capítulo 4 – O Conceito Constitucional Pressuposto de Faturamento. Inclusão da Receita na Base de Cálculo da COFINS e da Contribuição Social destinada ao PIS: Inconstitucionalidade da Ampliação da Regra Matriz Constitucional Originária. ....</b>	<b>27</b>
<b>Conclusão .....</b>	<b>39</b>
<b>Referências Bibliográficas .....</b>	<b>40</b>

## INTRODUÇÃO

Inúmeras têm sido as demandas judiciais em que empresas questionam a constitucionalidade da ampliação da base de cálculo da contribuição social destinada ao PIS e da COFINS, perpetrada, sucessivamente, pela Lei 9.718/98 (antes da égide da Emenda Constitucional 20/98) e pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (após a alteração do texto constitucional originário).

A presente monografia, adotando o método dedutivo, histórico e sistemático, tem por alvo verificar a existência inconstitucionalidades que porventura circundem as aludidas contribuições sociais (destinadas ao custeio da Seguridade Social), incidentes sobre o faturamento das empresas, sejam fruto do Poder Constituinte Derivado ou do legislador ordinário.

A distinção entre Poder Constituinte Originário e Poder Constituinte Derivado Reformador é o ponto de partida da presente exposição, que pretende investigar a possibilidade de enquadramento da regra matriz de incidência tributária traçada pelo Constituinte Originário como um dos limites materiais expressos ao poder reformador, o que eivaria de inconstitucionalidade a Emenda Constitucional 20/98 e a legislação infraconstitucional dela decorrente.

Após discorrer sobre generalidades acerca das contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, elenca-se as normas constitucionais e a legislação infraconstitucional atinente à COFINS e à contribuição destinada ao PIS e respectivas alterações, com enfoque no critério material e na base de cálculo das aludidas exações, a fim de detectar a existência ou não da inconstitucionalidade anteriormente ventilada.

Ao final, com a definição de faturamento e de receita, bem como sua conseqüente diferenciação, busca-se delinear se a inclusão da receita na base de cálculo da COFINS e da contribuição destinada ao PIS (perpetrada pelo Poder Constituinte Derivado e pelo legislador infraconstitucional) configura ou não ampliação do critério quantitativo da regra-matriz de incidência das aludidas exações, caracterizadora de vulneração a direito fundamento dos contribuintes.

## 1 – Poder Constituinte Originário e Poder Constituinte Derivado: Limitações Materiais ao Poder de Reforma da Constituição

O Poder Constituinte, cuja titularidade é imputada ao povo (doutrina moderna que se coaduna com o ordenamento constitucional em vigor), consiste no “poder de constituir a Constituição (releve-se a poluição auditiva), que termina sendo o poder de constituir o Estado e o poder de dar início à montagem do Ordenamento Jurídico do povo e do Estado mesmo”<sup>1</sup>.

Assim, o Poder Constituinte pode ser definido como o poder de produção da Constituição, mediante processo de elaboração e/ou reforma, com o escopo de estabelecer a organização fundamental do Estado.

De acordo com José Joaquim Gomes Canotilho, a conceituação de Poder Constituinte é influenciada pelas experiências histórico-constituintes existentes:

... três palavras resumirão os traços caracterizadores de três experiências histórico-constituintes: os ingleses compreendem o poder constituinte como um processo histórico de revelação da Constituição da Inglaterra; os americanos dizem num texto escrito, produzido por um poder constituinte, a lei fundamental da nação; os franceses criam uma nova ordem jurídico-positiva através da destruição do antigo e da construção do novo, traçando a arquitetura da nova cidade política num texto escrito – a Constituição. Revelar, dizer e criar uma Constituição são os *modi operandi* das três experiências histórico-constituintes.<sup>2</sup>

O Poder Constituinte distingue-se dos poderes constituídos. Isto porque:

O primeiro é correlato à ciência política, cuja expressão é transitória e intermitente, na medida em que é recoberto de natureza política. Os segundos são correlativos ao Direito Constitucional, cuja exteriorização é permanente e contínua, uma vez que são revestidos de natureza jurídica, incumbidos do exercício das funções administrativa, legislativa e jurisdicional.<sup>3</sup>

No que concerne à natureza jurídica do Poder Constituinte, filiamo-nos à corrente doutrinária que defende sua natureza de poder político, investigado ora

<sup>1</sup> BRITTO, Carlos Ayres. *Teoria da Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 24.

<sup>2</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 3ªed. Coimbra: Almedina, 1999, p. 64-65.

<sup>3</sup> MORAES, Guilherme Peña de. *Curso de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 9.

como categoria jurídica, com referência à origem (precedendo ao processo de edição de normas constitucionais), ora como categoria fática, com relação ao efeito (produzindo o fundamento de validade da ordem jurídica do Estado)<sup>4</sup>.

Basicamente, o Poder Constituinte divide-se em: **(i) Poder Constituinte Originário** (i.i. Histórico; ou i.ii. Revolucionário) e **(ii) Poder Constituinte Derivado** (ii.i. Reformador; ii.ii. Decorrente; ou ii.iii. Revisor).

Há, entretanto, quem classifique o Poder Constituinte em: **(i) Poder Constituinte Originário**; **(ii) Poder Constituinte Derivado Reformador**; **(iii) Poder Constituinte Derivado Decorrente Institucionalizador Estadual**; e **(iv) Poder Constituinte Derivado Decorrente de Reforma Estadual**<sup>5</sup>. Por seu turno, Pedro Lenza, além do Poder Constituinte Originário Histórico ou Revolucionário e do Poder Constituinte Derivado Reformador, Decorrente ou Revisor, elenca ainda o Poder Constituinte Difuso (processo informal de mudança da Constituição) e o Poder Constituinte Supranacional (que busca estabelecer uma Constituição supranacional legítima)<sup>6</sup>.

Tendo em vista a tese construída na presente monografia, revela-se oportuna tão somente a análise da distinção entre o Poder Constituinte Originário e o Poder Constituinte Derivado.

Com efeito, o Poder Constituinte Originário (também denominado de Poder Genuíno ou Poder de Primeiro Grau ou Poder Inaugural) consiste no poder de elaboração da Constituição. Inaugura nova ordem constitucional, dando novel conformação ao Estado, rompendo com a ordem constitucional precedente.

O Poder Constituinte Originário é inicial (porquanto inaugura um novo ordenamento jurídico, rompendo com a ordem jurídica anterior), autônomo (não está submetido a qualquer limitação material), ilimitado juridicamente (uma vez que não se encontra submetido a limites postos pelo direito positivo anterior) e

---

<sup>4</sup> MORAES, Guilherme Peña de. *Curso de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 11-12.

<sup>5</sup> MORAES, Guilherme Peña de. *Curso de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 14-15

<sup>6</sup> LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado*. 13ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 121.

incondicionado (não se sujeita a formas pré-determinadas de exteriorização previstas no Direito Positivo).

Por seu turno, o Poder Constituinte Derivado (também chamado de Poder Instituído, Poder Constituído, Poder Secundário ou Poder de Segundo Grau) é criado e instituído pelo Poder Constituinte Originário, encontrando seu fundamento de validade na própria Constituição. Caracteriza-se por ser subordinado (sujeita-se aos limites materiais impostos pelo Poder Constituinte Originário) e condicionado (seu exercício submete-se à forma prescrita pelo Poder Constituinte Originário – limitações formais, procedimentais e circunstanciais).

Não obstante a tríplice classificação do Poder Constituinte Derivado, revela-se pertinente tão somente discorrer sobre o Poder Constituinte Derivado Reformador, poder latente, que pode se manifestar a qualquer tempo, desde que observados os requisitos formais e os limites materiais estabelecidos pelo Poder Constituinte Originário.

O Poder constituinte Derivado Reformador manifesta-se por meio das emendas constitucionais (artigos 59, I, e 60, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988), que devem observar certos limites, quais sejam: o *quorum* qualificado de 3/5, em cada Casa, em dois turnos de votação para aprovação das emendas (artigo 60, § 2º - limitação formal ou procedimental), proibição de alteração da Constituição na vigência de Estado de Sítio, Estado de Defesa ou de intervenção federal (artigo 60, §1º - limitações circunstanciais) e as cognominadas cláusulas pétreas (artigo 60, § 4º - limitações materiais).

As limitações materiais ao Poder Constituinte Derivado Reformador (cláusulas pétreas) impedem a reforma constitucional de determinadas matérias, compreendendo proibições explícitas e implícitas.

As limitações materiais implícitas decorrem logicamente do próprio sistema constitucional, tais como: a imodificabilidade da titularidade do poder constituinte originário ou derivado, bem como do exercente do poder de reforma, impossibilidade de redução da rigidez do procedimento da emenda constitucional, entre outras.

Por sua vez, as limitações materiais explícitas encontram-se elencadas no artigo 60, § 4º. da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, *verbis*:

Art. 60. (...)

§ 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I – a forma federativa de Estado;

II – o voto direto, secreto, universal e periódico;

III – a separação dos Poderes;

IV – os direitos e garantias individuais.

(...)

Assim é que se revela inconstitucional a emenda constitucional que venha a descaracterizar, suprimir ou restringir os direitos e garantias individuais, os quais não se limitam àqueles arrolados no artigo 5º, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, alcançando, entre outros, os direitos e garantias individuais do contribuinte, que se encontram encartados nas limitações explícitas e implícitas ao poder de tributar do Estado.

No mesmo diapasão, vale destacar a ementa do seguinte julgado oriundo da Corte Excelsa:

Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal.

1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.).

2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no paragrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que e garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributaria recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que e garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: "b"): templos de qualquer culto; "c"): patrimônio, renda ou

serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e "d"): livros, jornais, periodicos e o papel destinado a sua impressão;

3. Em conseqüência, é inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93).

4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993. (ADI 939/DF, Rel. Ministro Sydney Sanches, Tribunal Pleno, julgado em 15.12.1993, DJ 18.03.1994)

Por elucidativas, merecem transcrição os fundamentos exarados pelo e. Ministro Celso de Mello, quando do julgamento da referida Ação Direta de Inconstitucionalidade:

(...)

É preciso não perder de perspectiva que as emendas constitucionais podem revelar-se incompatíveis, também elas, com o texto da Constituição a que aderem. Daí, a sua plena sindicabilidade jurisdicional, especialmente em face do núcleo temático protegido pela cláusula de imutabilidade inscrita no art. 60, § 4º, da Carta Federal.

As denominadas cláusulas pétreas representam, na realidade, categorias normativas subordinantes que, achando-se pré-excluídas, por decisão da Assembléia Nacional Constituinte, do poder de reforma do Congresso Nacional, evidenciam-se como temas insuscetíveis de modificação pela via do poder constituinte derivado.

A importância político-jurídica da norma constitucional que encerra as cláusulas pétreas tem sido ressaltada pela doutrina. VITAL MOREIRA, em recente trabalho monográfico versando o tema da Constituição e de revisão constitucional, indicou a natureza, a função e o objetivo de normas, como aquela inscrita no art. 60, § 4º, da Carta Política Brasileira, destacando, em magistério irrepreensível, que esse artigo da Constituição "... enuncia os limites materiais da revisão constitucional, ou seja, as matérias que não podem ser objeto de alteração ou que, pelo menos, não podem ser alteradas em determinado sentido. Ele impede a subversão da Constituição através da revisão, garantindo as características fundamentais do País (...), os direitos fundamentais (...), os elementos principais do sistema político (...) e, finalmente, os instrumentos de garantia da própria Constituição (...)" (grifei - 'Constituição e Revisão Constitucional', p. 101/102, 1990, Editorial Caminho, Lisboa).

O telos dessa norma destina-se a preservar, dentro do nosso ordenamento positivo, o núcleo essencial do sistema democrático-constitucional vigente no Brasil. Daí, a precisa advertência desse eminente jurista português: "Na

verdade, os limites de revisão constitucional partem de dois pressupostos, que hoje são indiscutíveis na teoria constitucional: a) uma Constituição não é uma lei qualquer, um mero conjunto de preceitos reguladores do processo político, mas sim a lei fundamental da sociedade política e do Estado, que não pode ser alterada nos seus aspectos essenciais sob pena de subversão da própria colectividade política; b) o poder de revisão constitucional é um poder derivado do poder constituinte e a ele submetido, sendo sua função não a de renovar o poder constituinte, mas sim a de defender e preservar a Constituição, mantendo a sua identidade originária e introduzindo as alterações e os ajustamentos que se revelem necessários para reforçar a vitalidade da Constituição” (op. cit., p. 103).

Na perspectiva desse magistério doutrinário, é preciso reconhecer, com VITAL MOREIRA, que a norma constitucional que proclama as cláusulas pétreas constitui verdadeiro sumário de toda a tradição constitucional democrática do povo em cujo nome é promulgada a Lei Fundamental do Estado.

O poder reformador, portanto, é um poder derivado e subordinado às prescrições jurídicas condicionantes que, estabelecidas com absoluta supremacia pelo texto da Lei Fundamental do Estado, pautam, necessariamente, a ação do Parlamento no exercício dessa competência institucional.

Desse modo, não assiste ao Congresso Nacional qualquer poder de rever ou de reapreciar o sistema de valores essenciais consagrados pela Constituição, dentre os quais avultam, por sua indiscutível relevância, o postulado da federação e o princípio tutelar dos direitos e garantias individuais, inclusive aqueles de índole jurídico-tributária.

Emendas à Constituição podem, assim, incidir, também elas, no vício de inconstitucionalidade, configurado este pela inobservância de limitações jurídicas superiormente estabelecidas no texto constitucional por deliberação do órgão exercente das funções constituintes primárias ou originárias (...). (Sublinhamos)

Conseqüentemente, os direitos e garantias individuais de índole jurídico-tributária não podem ser descaracterizados, suprimidos ou restringidos pelo Poder Constituinte Derivado Reformador.

## 2 – Regra Matriz de Incidência Tributária traçada pelo Constituinte Originário: Garantia Fundamental do Contribuinte

A regra matriz de incidência tributária ditada pelo Poder Constituinte Originário está situada no campo das limitações materiais à atuação do Poder Constituinte Derivado, configurando garantia fundamental do contribuinte.

Com efeito, a regra matriz de incidência tributária é a norma jurídica tributária em sentido estrito. Cuida-se de norma geral e abstrata, que define a incidência do tributo, vale dizer, descreve o fato ensejador do nascimento da obrigação tributária, estipula os sujeitos da relação jurídica tributária, bem como os meios pelos quais se quantificará o débito tributário, incluindo-se ainda as normas isentivas e sancionatórias. Consoante ensina Paulo de Barros Carvalho, exige processo de positivação, isto é, reclama a presença de norma individual e concreta a fim de que a disciplina prevista para a generalidade dos casos possa chegar ao sucesso efetivamente ocorrido, modalizando deonticamente as condutas<sup>7</sup>.

Desta sorte, a regra matriz de incidência tributária apresenta a seguinte estrutura sintática:

(i) hipótese de incidência tributária (na qual se encontram os critérios para aferição do fato jurídico tributário) que é composta por um (i.i) critério material (verbo + complemento – comportamento da pessoa física ou jurídica, consubstanciado num “fazer”, um “dar” ou um “ser”), um (i.ii) critério espacial (condicionante de lugar) e um (i.iii) critério temporal (condicionante de tempo); e

(ii) conseqüente, composto de (ii.i) critério pessoal (sujeitos ativo e passivo da relação jurídica obrigacional) e um (ii.ii) critério quantitativo (indicador da fórmula de determinação do objeto da prestação) do qual constam a base de cálculo (grandeza mensuradora de aspectos da materialidade da descrição fática contida na hipótese) e a alíquota (fato que

---

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 276-280.

se conjuga à base de cálculo para a determinação do valor da dívida pecuniária).

A função do conseqüente normativo é estabelecer relação jurídica obrigacional entre os sujeitos de direito envolvidos, de alguma forma, no acontecimento do fato jurídico, vale dizer: uma vez vertida em linguagem competente a ocorrência (na realidade social) do fato descrito na hipótese, decorrerá, do conseqüente normativo, o nascimento de direito subjetivo para o sujeito passivo e de dever jurídico para o sujeito passivo integrantes da relação jurídica tributária.

O conseqüente normativo contém os critérios para identificação do vínculo jurídico que se instaurará com a ocorrência do fato imponiblel.

A base de cálculo integra o critério quantitativo do conseqüente da regra matriz de incidência tributária, constituindo grandeza que se destina 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. Em outras palavras, cuida-se da perspectiva dimensível do fato jurídico tributário.

No dizer de Paulo de Barros Carvalho, as funções da base de cálculo são **(i)** mensuradora, pois mede as proporções reais do fato; **(ii)** objetiva, porque compõe a específica determinação da dívida; e **(iii)** comparativa, porquanto, posta em comparação com o critério material da hipótese, é capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar aquilo que consta no texto legal, de modo obscuro<sup>8</sup>.

Conseqüentemente, a regra matriz de incidência tributária ditada pelo Poder Constituinte Originário configura proteção ao contribuinte, que não pode ser surpreendido com situações novas não admitidas pelo Constituinte Originário (princípio da não surpresa fiscal, corolário do valor Segurança Jurídica), razão pela qual o Poder Constituinte Derivado não pode ampliar seus elementos integrativos.

---

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 356-365.

### **3 –As Contribuições Sociais destinadas ao Custeio da Seguridade Social incidentes sobre o Faturamento: COFINS e Contribuição destinada ao PIS.**

Inicialmente, impende consignar que o caráter tributário das contribuições restou sedimentado com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que, em seu artigo 149, inserto no capítulo atinente ao Sistema Tributário Nacional, preceitua que: “compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”.

Com efeito, o Poder Constituinte originário atribuiu à União a competência tributária de instituir **(i)** contribuições sociais, **(ii)** contribuições de intervenção no domínio econômico – CIDE's, e **(iii)** contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

A natureza jurídica tributária das contribuições (também chamadas de contribuições especiais) ressoa evidente com a expressa determinação constitucional de sua submissão ao regime jurídico tributário, vale dizer aos princípios que informam a tributação (artigos 146, III, 150, I e III, sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6º, no que pertine às contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social), nada obstante a existência de abalizada doutrina, segundo a qual:

As contribuições têm natureza tributária por se amoldarem ao conceito de tributo. Não é a sua submissão ao regime tributário que lhe confere tal natureza. Ao revés, é a sua natureza que define o regime jurídico ao qual deve estar submetida.<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 95.

Assim, aplica-se às contribuições o disposto no artigo 146, III, da CRFB/88, que exige lei complementar para a estipulação de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

(...)

Outrossim, as contribuições encontram-se regidas pelo inciso I, do artigo 150, da Carta Magna, que versa sobre o princípio da estrita legalidade (impossibilidade de exigir-se ou aumentar-se tributo sem lei que o estabeleça), bem como pelo inciso III, do mesmo dispositivo constitucional, que cuida dos princípios da irretroatividade e da anterioridade.

Por seu turno, as contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social submetem-se ainda ao disposto no artigo 195, § 6º, da Constituição Federal de 1988, que lhes excepciona do princípio da anterioridade, fixando um interstício de noventa dias entre a publicação da lei que as instituiu ou majorou e a sua incidência (princípio da anterioridade nonagesimal, especial ou mitigada).

Os limites ao poder de tributar atinentes à proibição de confisco, à vedação da inviabilização do exercício profissional ou à impossibilidade de cerceamento da liberdade de comércio também se aplicam às contribuições, sendo certo que a análise sistemática do texto constitucional impõe ao legislador ordinário da União o dever de:

... respeitar a competência atribuída aos Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como os direitos fundamentais dos contribuintes, erigidos

nos princípios constitucionais em geral e, mais especificamente, nos princípios constitucionais tributários.<sup>10</sup>

Por oportuno, sobreleva lição de Marco Aurélio Greco, segundo o qual a solidariedade é o vetor-axiológico da contribuição:

As contribuições são diferentes de impostos e taxas porque partem de um conceito básico diverso. Ainda que tenham natureza tributária, isto não lhes retira esta diferença. Enquanto o imposto apóia-se no poder de império (o *casus necessitatis*), ou seja, o Estado precisa de determinado montante em dinheiro para atender às despesas relativas ao exercício de suas funções e, para tanto, exerce (nos limites da Constituição) seu poder de império sobre os contribuintes, nas taxas o conceito básico que as informa não é o do puro império, mas o de benefício (que, segundo alguns é formulado a partir de uma noção de 'contraprestação' que seria ínsita à figura).

Por sua vez, nas contribuições (não vou ampliar agora o exame deste conceito, mas talvez mais adiante fique claro) o conceito básico não é o poder de império do Estado, nem o benefício que o indivíduo vai obter diretamente de uma atividade do Estado (nem necessariamente o seu custo), mas, sim, o conceito de solidariedade em relação aos demais integrantes de um grupo social ou econômico, em função de certa finalidade.<sup>11</sup>

Como anteriormente exposto, as contribuições tributárias, à luz do artigo 149, *caput*, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, dividem-se em: sociais, interventivas (de intervenção no domínio econômico) e corporativas (de interesse das categorias profissionais ou econômicas), sendo certo que o constituinte adotou o critério de classificação (das contribuições) atinente à destinação do produto arrecadado. Assim, como instrumento de atuação do Estado nas respectivas áreas, o constituinte impôs destinação específica para o produto da arrecadação das contribuições instituídas.

A instituição das aludidas contribuições tributárias (sociais, interventivas e corporativas) foi atribuída, exclusivamente, à União (artigo 149, *caput*). Contudo, tal regra de competência exclusiva foi excetuada pelo § 1º, do citado dispositivo constitucional, que prevê a competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para a criação de contribuições devidas por seus servidores para o custeio de regime previdenciário próprio. Por oportuno, forçoso ressaltar ainda que

<sup>10</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a Seguridade Social à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Ed. Juruá, 2002, p. 101.

<sup>11</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura 'sui generis')*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 83.

o Poder Constituinte Derivado, por intermédio da Emenda Constitucional 39/2002, criou nova modalidade de contribuição, qual seja a “contribuição para o custeio da iluminação pública” (artigo 149-A), da competência dos Municípios.

Retornando ao enfoque do presente estudo monográfico, é certo que as contribuições sociais subdividem-se em: **(i)** genéricas, voltadas aos diversos setores compreendidos no conjunto da ordem social (artigo 149, caput, da Constituição Federal de 1988); e **(ii)** destinadas ao custeio da Seguridade Social (artigo 149, caput, conjugado como o artigo 195, da Carta Magna).

Pontifica Ricardo Lobo Torres que:

... as contribuições sociais subsumem-se no conceito genérico de contribuição. É a contraprestação devida pela assistência prestada pelo Estado a determinado grupo da sociedade de que decorra benefício especial para o cidadão que dele participa. Dois elementos, portanto, são imprescindíveis para caracterizá-la: a atividade estatal dirigida ao grupo e o benefício individual do cidadão.<sup>12</sup>

Entretanto, consoante o insigne tributarista, “a Constituição Federal de 1988 abriu a possibilidade de criação de contribuições sobre o faturamento e lucro, que são figuras anômalas incompatíveis com o verdadeiro conceito de contribuição”<sup>13</sup>.

No que pertine às contribuições sociais genéricas, o constituinte não elencou suas hipóteses de incidência e respectivas bases de cálculo, deixando os aludidos conteúdos a cargo do legislador infraconstitucional, que se submete, contudo, às faixas competenciais atribuídas a cada pessoa política e aos direitos fundamentais assegurados aos contribuintes.

Por seu turno, as contribuições sociais destinadas ao financiamento da Seguridade Social obtiveram tratamento constitucional diferenciado, à luz do artigo 195, da Carta Magna.

Com efeito, ao cuidar da competência tributária atinente às contribuições sociais de seguridade social nominadas, a Constituição Federal de 1988 utilizou a técnica que consocia a afetação a uma finalidade determinada à vinculação a

---

<sup>12</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Artigo intitulado *Contribuições Sociais*, in Revista de Direito Tributário nº 72.

<sup>13</sup> *Id. ibid.*

materialidades específicas. Assim, estabelece-se duas limitações ao alcance da competências:

... a primeira de cunho teleológico, condicionando a instituição das contribuições à persecução de finalidades determinadas; e a segunda de cunho material, jungindo o poder impositivo a materialidades específicas e, conseqüentemente, vinculando o legislador à tributação de atividades econômicas determinadas<sup>14</sup>.

A figura da "Seguridade Social", criação do constituinte de 1988, consiste no 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 (artigo 194, caput), contando com orçamento próprio que não se confunde com o orçamento fiscal (artigo 165, § 5º).

Em seu artigo 195, a Carta Magna disciplinou os arquétipos das possíveis regras-matrizes de incidência das contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social:

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;~~

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) 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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

---

<sup>14</sup> PAULSEN, Leandro e VELLOSO, Andrei Pitten. Artigo intitulado *Controle das Contribuições Interventivas e Sociais pela sua Base Econômica: a Descurada Especificação do seu Objeto pela EC 33/01 e os seus Reflexos Tributários*, in Revista Dialética de Direito Tributário nº 149, Fevereiro/2008, p. 20.

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

(...)

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

~~§ 8º - O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.~~

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

~~§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)~~

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005)

(...)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a,

pela incidente sobre a receita ou o faturamento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Contudo, o § 4º, do dispositivo constitucional retrocitado, prevê hipótese de competência residual, ao dispor que “a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I”, o qual preceitua que a União poderá instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição.

Quanto às aludidas contribuições sociais residuais (artigo 195, § 4º, da Constituição Federal de 1988), merece destaque o ensinamento do insigne tributarista Paulo de Barros Carvalho, no sentido de que:

... para sua regular instituição, as contribuições residuais exigem: (i) introdução no ordenamento jurídico mediante lei complementar; (ii) caráter não-cumulativo; e (iii) tipologia tributária diversa daquelas já previstas na Constituição.<sup>15</sup>

Na lição de Misabel Abreu Machado Derzi, a proibição da instituição, pela União, de impostos ou contribuições residuais com mesmo fato gerador ou base de cálculo dos já discriminados na Carta Magna, objetiva impedir a invasão de competência privativa dos Estados Membros e dos Municípios, bem como “a dupla ou tríplice imposição, pela coibição do *bis in idem*, assim como da cumulatividade”<sup>16</sup>.

Assim é que:

Não restam dúvidas, portanto, de que o Texto Constitucional, nos termos estabelecidos em seu artigo 195, § 4º, só permite a criação de contribuições residuais para a seguridade social cujas hipóteses de incidência e bases de cálculo sejam diversas daquelas já expressamente previstas em seu texto. A União pode instituir, com base na competência que lhe é outorgada pelo artigo 195, do Diploma Maior, contribuições para seguridade social incidentes sobre (i) folha de salários e demais rendimentos do trabalho, (ii) receita ou faturamento, (iii) lucro e (iv) importação de bens e serviços do exterior. Desejando criar outras contribuições para essa finalidade, deve eleger novas manifestações de riqueza, onerando fontes de custeio

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, 2ª Ed., p. 713.

<sup>16</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Contribuições Sociais*, in *Cadernos de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, v. 17, 1992, p. 145.

diversas para, desse modo, não gravar de forma exorbitante, mediante múltiplas incidências, um mesmo fato jurídico tributário.<sup>17</sup>

A Constituição Federal de 1988, originariamente, instituiu contribuições sociais devidas, entre outros sujeitos passivos, pelos "empregadores", incidentes sobre a "folha de salários", o "faturamento" e o "lucro" (inciso I).

No tocante às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento, à luz da primitiva redação do artigo 195, I, "b", o legislador ordinário da União, no exercício de sua competência tributária, adstringia-se à seguinte norma-padrão de incidência:

**Hipótese:** - Critério Material – auferir faturamento; - Critério Espacial – território nacional; e - Critério Temporal – instante em que o faturamento for auferido.

**Conseqüente:** - Critério Pessoal – o sujeito ativo é a União e o passivo é o empregador; e – Critério Quantitativo – a base de cálculo é o montante do faturamento auferido e a alíquota é o percentual fixado em lei.

Assim sendo, o Poder Constituinte Originário elencou o faturamento como núcleo do critério material da hipótese tributária e como a base de cálculo das exações em comento (critério quantitativo do conseqüente normativo).

As principais contribuições sociais incidentes sobre o faturamento são o PIS e a COFINS.

As contribuições destinadas ao Programa de Integração Social - PIS e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP foram criadas, respectivamente, pelas Leis Complementares nº 7/70 e nº 8/70, tendo sido recepcionadas pela Constituição Federal de 1988, que, em seu artigo 239, estabeleceu o seguinte:

---

<sup>17</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, 2ª Ed., p. 714.

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, 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 deste artigo. (Regulamento)

§ 1º - Dos recursos mencionados no "caput" deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

§ 2º - Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o "caput" deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.

§ 3º - Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

§ 4º - O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei."

A Lei Complementar 7/70, cujo fundamento de validade era o artigo 21, I, § 2º, da Constituição Federal de 1967, ao instituir a contribuição social destinada ao PIS, destinava-a à promoção da integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, definidas como as pessoas jurídicas nos termos da legislação do Imposto de Renda, caracterizando-se como empregado todo aquele assim definido pela Legislação Trabalhista.

O Programa de Integração Social - PIS, à luz da LC 7/70, era executado mediante Fundo de Participação, constituído por duas parcelas: **(i)** a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda; e **(ii)** a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento.

Por seu turno, a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, que sucedeu o FINSOCIAL, é contribuição social que se enquadrou no inciso I, do artigo 195, da Constituição Federal de 1988, incidindo sobre o "faturamento", tendo sido instituída e, inicialmente, regulada pela Lei Complementar 70/91, segundo a qual: **(i)** a exação era devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, **(ii)** sendo destinada exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social, e **(iii)** incidindo sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

As Leis Complementares 7/70 e 70/91 encontravam-se em consonância com a redação original do artigo 195, I, da Constituição Federal de 1988.

Posteriormente, entretanto, sobreveio a Medida Provisória 1.724, de 29 de outubro de 1998, convertida na Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, que alterou a base de cálculo das aludidas contribuições sociais, o que será devidamente exposto no próximo capítulo.

#### **4 – O Conceito Constitucional Pressuposto de Faturamento. Inclusão da Receita na Base de Cálculo da COFINS e da Contribuição destinada ao PIS: Inconstitucionalidade da Ampliação da Regra Matriz Constitucional Originária.**

Paulo de Barros Carvalho, ao discorrer sobre o conceito de faturamento, assinala que:

... faturamento é signo que representa o ingresso bruto de recursos externos, provenientes de operações de vendas a prazo ou à vista, de mercadorias, produtos ou serviços, tanto no mercado interno como no exterior. A fatura aparece como o registro documental que expressa a quantificação de negócios jurídicos realizados pelo contribuinte, ao passo que o faturamento, enquanto valor final das atividades praticadas registradas em fatura, equivale exatamente ao resultado de tais negócios. Fatura é documento; faturamento é atividade que se exprime em valores pecuniários. Para haver faturamento, portanto, é indispensável que se tenham realizado operações mercantis ou prestações de serviços, e é exatamente com base no valor decorrente de tais operações que a legislação vigente determina o recolhimento da contribuição ao PIS e da COFINS<sup>18</sup>.

O aludido conceito é extraído, principalmente, do Direito Comercial Positivo, *verbis*:

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.<sup>19</sup>

Art . 20. As emprêsas, individuais ou coletivas, fundações ou sociedades civis, que se dediquem à prestação de serviços, poderão, também, na forma desta lei, emitir fatura e duplicata.

§ 1º A fatura deverá discriminar a natureza dos serviços prestados.

§ 2º A soma a pagar em dinheiro corresponderá ao preço dos serviços prestados.

<sup>18</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, 2ª Ed., p. 724.

<sup>19</sup> Código Comercial - Lei 556/1850 (artigo revogado pelo novel Código Civil)

§ 3º Aplicam-se à fatura e à duplicata ou triplicata de prestação de serviços, com as adaptações cabíveis, as disposições referentes à fatura e à duplicata ou triplicata de venda mercantil, constituindo documento hábil, para transcrição do instrumento de protesto, qualquer documento que comprove a efetiva prestação, dos serviços e o vínculo contratual que a autorizou. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 436, de 27.1.1969)<sup>20</sup>

Assim, o conteúdo semântico emprestado ao vocábulo faturamento, contrapartida decorrente de ingressos de efetivas operações de vendas de mercadorias e serviços, distingue-se do vocábulo receita bruta.

Isto porque a expressão receita bruta é mais ampla que a expressão faturamento, uma vez que:

... além de abranger o faturamento (valores percebidos em decorrência da comercialização de mercadorias ou da prestação de serviços), incorpora também todas as outras receitas da pessoa jurídica, tais como aluguéis, juros, correções monetárias, royalties, dividendos, etc.<sup>21</sup>

A Lei nº 9.718/98 (na qual foi convertida a Medida Provisória nº 1.724/98), ao tratar das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, estendeu o conceito de faturamento, base de cálculo das aludidas exações, definindo-o como a "receita bruta" da pessoa jurídica.

Nesse contexto, merecem transcrição os artigos 2º e 3º, da referida lei, que discorrem sobre a base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, *verbis*:

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. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 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.

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

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações

<sup>20</sup> Lei 5.474/1968

<sup>21</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, 2ª Ed., p. 726.

relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

V - a receita decorrente da transferência onerosa, a outros contribuintes do ICMS, de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Medida Provisória nº 451, de 2008) (Produção de efeito)

§ 4º Nas operações de câmbio, realizadas por instituição autorizada pelo Banco Central do Brasil, considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço de venda e o preço de compra da moeda estrangeira.

§ 5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para os efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.

§ 6º Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no § 5º, poderão excluir ou deduzir: (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

I - no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito: (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

a) despesas incorridas nas operações de intermediação financeira; (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

b) despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado; (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

c) deságio na colocação de títulos; (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

d) perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações; (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

e) perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operações de hedge; (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

II - no caso de empresas de seguros privados, o valor referente às indenizações correspondentes aos sinistros ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de cosseguro e resseguro, salvados e outros ressarcimentos. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

III – no caso de entidades de previdência privada, abertas e fechadas, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento

de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates; (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

IV - no caso de empresas de capitalização, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de resgate de títulos. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 7º As exclusões previstas nos incisos III e IV do § 6º restringem-se aos rendimentos de aplicações financeiras proporcionados pelos ativos garantidores das provisões técnicas, limitados esses ativos ao montante das referidas provisões. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 8º Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, poderão ser deduzidas as despesas de captação de recursos incorridas pelas pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos: (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

I - imobiliários, nos termos da Lei nº 9.514, de 20 de novembro de 1997; (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

II - financeiros, observada regulamentação editada pelo Conselho Monetário Nacional. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

III - agrícolas, conforme ato do Conselho Monetário Nacional. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 9º Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, as operadoras de planos de assistência à saúde poderão deduzir: (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

I - co-responsabilidades cedidas; (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

II - a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas; (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

III - o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

A partir da edição do diploma legal encimado, o faturamento passou a ser considerado a "receita bruta da pessoa jurídica", entendida como a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Assim, revela-se inarredável a inferência de que:

Com expediente dessa natureza, o legislador ordinário extrapolou os limites da competência constitucional que lhe foi atribuída, pois instituiu contribuição sobre receita bruta, expressão bem mais ampla do que o simples faturamento.<sup>22</sup>

<sup>22</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, 2ª Ed., p. 722-723.

O Supremo Tribunal Federal, na sessão plenária ocorrida em 09 de novembro de 2005, no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 357.950/RS, 358.273/RS, 390840/MG, todos da relatoria do Ministro Marco Aurélio, e nº 346.084-6/PR, do Ministro Ilmar Galvão, consolidou o entendimento de que inconstitucional a ampliação da base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, promovida pelo § 1º, do artigo 3º, da Lei n.º 9.718/98. De acordo com a Excelsa Corte, a concepção da receita bruta ou faturamento somente poderia abranger o conjunto de receitas decorrentes da execução da atividade empresarial, vale dizer: o que decorra da venda de mercadorias, da venda de mercadorias e prestação de serviços, ou da prestação de serviços, não se considerando receita bruta de natureza diversa.

Na oportunidade, assentou-se ainda que a concepção de faturamento inserta na redação original do artigo 195, I, da Constituição Federal de 1988, não poderia ter sido alargada para autorizar a incidência tributária sobre a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, revelando-se inócua a alegação de sua posterior convalidação pela Emenda Constitucional nº 20/98, uma vez que eivado de nulidade insanável *ab origine*, decorrente de sua frontal incompatibilidade com o texto constitucional vigente no momento de sua edição. O STF considerou que a aludida lei ordinária instituiu nova fonte destinada à manutenção da Seguridade Social, o que constitui matéria reservada à lei complementar, ante o teor do disposto no § 4º, artigo 195, c/c o artigo 154, I, da Constituição Federal de 1988, razão pela qual se reconheceu a inconstitucionalidade do § 1º, do artigo 3º, da Lei 9.718/98.

Ao *caput* do artigo 3º, da Lei 9.718/98, foi dada interpretação conforme à Constituição, pelo STF, “nos termos do julgamento proferido no RE nº 150.755/PE, que tomou a locução receita bruta como sinônimo de faturamento (...)”<sup>23</sup>.

A citada Emenda Constitucional 20, de 15 de dezembro de 1998, que não teve o condão de convalidar a Lei 9.718/98, alterou o artigo 195, da Constituição de 1988, que passou a ostentar a seguinte redação:

---

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, 2ª Ed., p. 724.

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) 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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

§ 1º - As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§ 2º - A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

§ 3º - A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

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

§ 5º - Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Assim, a Emenda Constitucional 20/98 alterou a regra-padrão para instituição da contribuição social destinada ao custeio da seguridade social, originariamente incidente sobre o faturamento, que passou a ser assim delineada:

**Hipótese:** - Critério Material – auferir receita ou faturamento; - Critério Espacial – território nacional; e - Critério Temporal – instante em que a receita ou o faturamento forem auferidos.

**Conseqüente:** - Critério Pessoal – o sujeito ativo é a União e o passivo é o empregador, a empresa ou a entidade a ela equiparada na forma da lei; e – Critério Quantitativo – a base de cálculo é o montante da receita ou do faturamento auferidos e a alíquota é o percentual fixado em lei.

Por oportuno, impende destacar lição de Paulo de Barros Carvalho, segundo o qual:

... o legislador deve limitar-se a instituir uma contribuição para cada situação relacionada no texto constitucional. Em vista disso, quando o artigo 195, I, “b”, da Constituição, relaciona “receita ou faturamento”, deve-se interpretá-lo de acordo com o conectivo escolhido, disjuntor excludente “ou”, que claramente impõe alternativas, inviabilizando a exigência simultânea de duas contribuições: uma sobre a receita e outra sobre o faturamento.<sup>24</sup>

A Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003, também promoveu alterações no artigo 195, da Constituição Federal de 1988, quais sejam:

Art. 195. (...)

(...)

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar;

(...)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.

A última alteração promovida no artigo 195, da Constituição de 1988, adveio da Emenda Constitucional 47, de 5 de julho de 2005, assim passando a dispor o § 9º:

Art. 195. (...)

(...)

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

(...)

<sup>24</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, 2ª Ed., p. 720-721.

Já sob a égide da Emenda Constitucional 20/98 (que alterou o artigo 195, I, da Constituição Federal de 1988, para incluir a expressão "receita" na base de cálculo das contribuições sociais destinadas à Seguridade Social devidas pelo empregador, pela empresa ou pela entidade a ela equiparada), sobrevieram as Leis 10.637 e 10.833, editadas, respectivamente, em 30 de dezembro de 2002 e 29 de dezembro de 2003.

A Lei 10.637/2002 (na qual foi convertida a Medida Provisória 66, de 29 de agosto de 2002) dispõe, entre outros, sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica, e, em seu artigo 1º, determina que:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

Outrossim, a Medida Provisória 135, de 30 de outubro de 2003, restou convertida na Lei 10.833/2003, que alterou a legislação tributária federal, assim dispondo em seu artigo 1º:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

Desta sorte, sob o amparo da Emenda Constitucional 20/98 (fundamento de validade), o legislador infraconstitucional ampliou a base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e da COFINS, que passou a ser o faturamento mensal, entendido como o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, vale dizer: a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Até o momento, nem a Emenda Constitucional 20/98, nem as Leis 10.637/2003 e 10.833/2003 tiveram sua constitucionalidade discutida no Supremo Tribunal Federal, encontrando-se, portanto, integralmente, válidas no sistema jurídico brasileiro atual.

Entretanto, a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional 20/98 e das Leis 10.637/2003 e 10.833/2003 revela-se inarredável.

Com efeito, é certo que a novel redação do artigo 195, I, "b", da Carta Magna, dada pela Emenda Constitucional 20/98, inseriu o vocábulo "receita", juntamente com o "faturamento", entre as bases de cálculo das contribuições sociais devidas pelas empresas para o custeio da Seguridade Social.

Contudo, é cediço que a emenda constitucional advém do Poder Constituinte Derivado, ao qual não é permitido macular o núcleo imodificável da Constituição, explicitado pelo Constituinte Originário no § 4º, do artigo 60.

Como exposto no Capítulo 2, há limitações constitucionais ao poder de tributar que constituem direitos e garantias individuais do contribuinte, caracterizando-se como "cláusulas pétreas", insuscetíveis de supressão ou excepcionalização, ainda que mediante emenda constitucional, *ex vi* do disposto no inciso IV, § 4º, do artigo 60, da Carta Magna (limitações materiais à atuação do Poder Constituinte Derivado).

No que pertine às contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, impende observar que o Poder Constituinte Originário disciplinou, exaustivamente, suas hipóteses de incidência, "exigindo, para criação de novas materialidades, estrita observância aos requisitos impostos ao exercício da competência residual: instituição mediante lei complementar, não cumulatividade e hipótese de incidência e base de cálculo diversos dos discriminados na Constituição (art. 195, § 4º)"<sup>25</sup>.

Assim sendo, a Emenda Constitucional 20/98 não poderia ter ampliado a norma padrão de incidência tributária estipulada pelo Poder Constituinte Originário, donde se infere sua inconstitucionalidade, já que desconsideradas cláusulas pétreas, notadamente as limitações materiais à atuação do Poder Constituinte Derivado.

Destarte, revela-se flagrante o alargamento da regra matriz constitucional das contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social engendrado pela Emenda Constitucional 20/98, em frontal inobservância ao disposto no artigo 60, § 4º, IV, da Constituição Federal de 1988, malgrado a competência residual da União prevista no artigo 154, I, da Carta Magna (exercível somente mediante lei complementar).

---

<sup>25</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 49.

Outrossim, é certo que o vício de inconstitucionalidade que acomete a Emenda Constitucional contamina a legislação infraconstitucional que a tenha como fundamento de validade. Assim, afiguram-se inconstitucionais os artigos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 que, inegavelmente, ampliaram a base de cálculo da contribuição destinada ao PIS e da COFINS.

Mesmo que a Emenda Constitucional 20/98 não fosse considerada inconstitucional, a ampliação da base de cálculo da contribuição destinada ao PIS e da COFINS, perpetrada pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, revelar-se-ia inconstitucional.

Isto porque, uma vez escolhido o faturamento como base de cálculo das aludidas exações, o legislador ordinário, por força do artigo 110, do CTN, não poderia alterar a definição, o conteúdo e o alcance do conceito de direito privado, utilizado, expressamente, pela Carta Magna, para definir/limitar a competência tributária.

Assim é que o artigo 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, revela-se inconstitucional, ainda que se considere hígida a alteração promovida pela Emenda Constitucional 20/98, uma vez que o faturamento, signo presuntivo de riqueza eleito como base de cálculo da contribuição social destinada ao PIS e da COFINS, consiste na soma das receitas oriundas do exercício da atividade empresarial, receitas obtidas mediante atos de compra e venda ou prestação de serviços.

## CONCLUSÃO

A regra matriz de incidência tributária, traçada pelo Poder Constituinte Originário, constitui garantia constitucional do contribuinte, limite material expresso ao Poder Constituinte Reformador, integrando, portanto, o núcleo imodificável da Constituição da República Federativa do Brasil.

O faturamento, signo presuntivo de riqueza eleito, pelo Poder Constituinte Originário, como base de cálculo da contribuição social destinada ao PIS e da COFINS, consiste na soma das receitas oriundas do exercício da atividade empresarial, receitas obtidas mediante atos de compra e venda ou prestação de serviços.

Conseqüentemente, a inclusão da receita (que, além de abranger o faturamento, incorpora também todas as outras receitas da pessoa jurídica, tais como aluguéis, juros, correções monetárias, royalties, dividendos, etc.) na base de cálculo da COFINS e da contribuição destinada ao PIS (perpetrada pelo Poder Constituinte Derivado, no âmbito da Emenda Constitucional 20/98, e pelo legislador infraconstitucional, por intermédio das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003) configura inconstitucional ampliação do critério quantitativo da regra-matriz de incidência das aludidas exações, caracterizadora de vulneração a direito fundamental dos contribuintes.

Destarte, o alargamento de base de cálculo, elemento integrante do critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária, delineada pelo Poder Constituinte Originário, eiva de inconstitucionalidade a emenda constitucional ampliadora e a legislação dela decorrente, ambas inobservadoras do limite material ao poder de reforma constitucional.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de Melo. Contribuições Sociais no Sistema Tributário. 5ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 21ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 8ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora e Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul – ESMAFE, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito, Coordenador. As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (Uma Figura “Sui Generis”). São Paulo: Dialética, 2000.

NEVES, Luis Fernando de Souza. COFINS – Contribuição Social sobre o Faturamento – L. C. 70/91. São Paulo: Max Limonad, 1997.

ALVIM, Tatiana Araújo. Contribuições Sociais – Desvio de Finalidade e seus Reflexos no Direito Financeiro e no Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

KONKEL JÚNIOR, Nicolau. Contribuições Sociais – Doutrina e Jurisprudência. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. Comentários à Constituição do Brasil (promulgada em 5 de outubro de 1988). 8º Volume. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

PAULSEN, Leandro e VELLOSO, Andrei Pitten. Controle das Contribuições Interventivas e Sociais pela sua Base Econômica: a Descurada Especificação do seu Objeto pela EC 33/01 e os seus Reflexos Tributários. Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT) nº 149, São Paulo, fevereiro/2008.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Contribuições para a Seguridade Social à Luz da Constituição Federal. Curitiba: Juruá, 2002.

MORAES, Guilherme Peña. Curso de Direito Constitucional. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2008.

LENZA, Pedro. Direito Constitucional Esquematizado. 13ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRITTO, Carlos Ayres. Teoria da Constituição. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

VIEIRA, Liliane dos Santos. Pesquisa e Monografia Jurídica. 2ª ed., Brasília: Brasília Jurídica, 2005.