

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU 1 de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);

- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);

- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);

- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e

- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

141

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
“100% Azul ou Quase”,
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Duble Express

Impressão
Gráfica Palas Athena

(JUNHO - 2007)



Neide Arcanjo
é a autora da fotografia reproduzida
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Alexandre Macedo Tavares - A reviravolta de entendimento acerca da malsinada exigência de prévio depósito como garantia de instância recursal administrativa tributária

1. Considerações preliminares. 2. Do processo tributário. 3. Do direito constitucional à ampla defesa e ao *due process of law*. 4. O duplo grau de jurisdição: um direito constitucional implícito. 5. Da garantia constitucional ao tratamento isonômico. 6. Da garantia constitucional ao direito de petição. 7. Da exigência do depósito recursal à luz do art. 151, III, do CTN. 8. Conclusão.

7

Alexandre Marques da Silva Martins - A denúncia de tratado em matéria tributária

1. Introdução. 2. A denúncia de um tratado. 3. A questão em aberto no Supremo Tribunal Federal. 4. Conclusões.

18

Allan Moraes - ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins não cumulativos

1. Introdução. 2. Titularidade da receita. 3. Não-cumulatividade e natureza dos créditos. 4. Da não-aplicação da regra contida no artigo 166 do CTN à repetição de indébitos de PIS e Cofins.

28

André Mendes Moreira - PIS/Cofins - não-incidência sobre receitas de terceiros

1. Introdução. 2. Escorço histórico-legislativo da contribuição para o PIS e da Cofins. 3. Faturamento e receita bruta: definição à luz da jurisprudência do STF. 4. A intributabilidade pelo PIS/Cofins das “receitas de terceiros”. 5. Conclusão.

37

Brandão Machado - ISS e o arrendamento mercantil

1 - Introdução. 2 - Breve história do arrendamento mercantil. 3 - Posição da doutrina. 4 - Jurisprudência dos Tribunais Superiores. 5 - Conclusão.

46

Daniel Zanetti Marques Carneiro - Exclusão do parcelamento especial (Paes) por inadimplemento parcial das prestações mensais

1. Introdução. 2. A Lei nº 10.684/03 e a consolidação dos débitos parcelados. 3. As hipóteses de exclusão da Lei nº 10.684/03. 4. A verificação da inadimplência relativa e a imediata exclusão do benefício. 5. Conclusão.

56

Douglas Yamashita - Licenciamento de *software* no Brasil: novas tendências tributárias

I - Introdução. II - Natureza jurídica do licenciamento de *software* no Brasil. III. Conseqüências tributárias: ISS, PIS-importação, Cofins-importação e Cide-royalties.

62

Fernando Netto Boiteux - Novas considerações sobre o crédito-prêmio do IPI

I - O contexto no qual se insere a revogação do crédito-prêmio. II - A legislação de regência do crédito-prêmio do IPI. III - O crédito-prêmio concedido às empresas exportadoras. IV - A declaração de inconstitucionalidade pelo STF. V - A resolução do Senado Federal. VI - O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT. VII - O caráter setorial do crédito-prêmio do IPI. VIII - O conteúdo da declaração de inconstitucionalidade. IX - O legislador e o julgador: distinções entre ambos. X - As conseqüências da declaração de inconstitucionalidade. XI - A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. XII - Conclusão.

69

Hugo de Brito Machado - Proibição ao contribuinte inadimplente de imprimir notas fiscais

1. Introdução. 2. Livre exercício da atividade profissional ou econômica. 3. Proibição de imprimir notas fiscais. 4. Outras razões da inconstitucionalidade. 5. Como enfrentar o problema.

85

Igor Mauler Santiago e Donovan Mazza Lessa - A anulação de atos concessórios de drawback interno face à isonomia entre as empresas públicas e privadas, ao conceito de licitação internacional e aos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança

1. Introdução. 2. Conceito de *licitação internacional*. Inconstitucionalidade da nova interpretação do Decex. 3. Impossibilidade de alteração retroativa dos critérios jurídicos adotados pelas autoridades administrativas para a interpretação das leis. 4. Sucessivamente: exclusão da multa e dos juros de mora, por força do parágrafo único do art. 100 do CTN. 5. Conclusão.

95

Ives Gandra da Silva Martins - A ilegalidade da desconsideração para efeitos tributários de pessoas jurídicas constituídas nos termos do art. 129 da Lei 11.196/05

103

Marcelo Casseb Continentino - A seletividade do ICMS incidente sobre energia elétrica e a constitucionalidade da graduação de alíquotas segundo o princípio da capacidade contributiva

1. Introdução. 2. Sobre os argumentos pela inconstitucionalidade de alíquotas diferenciadas do ICMS, relativamente à energia elétrica. 3. Sobre a constitucionalidade da instituição de alíquotas progressivas no ICMS. 4. Jurisprudência sobre o tema. 5. Conclusão.

109

Marcelo Fróes Del Fiorentino - A sistemática do Paex (instituída pela Medida Provisória nº 303/06) e a afronta ao inc. II do art. 151 do Código Tributário Nacional

I - Introdução. II - A questão da eficácia da MP nº 303/06. III - As hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário previstas no art. 151 do CTN. IV - A ofensa ao inc. II do art. 151 do CTN perpetrada pela sistemática do Paex. V - Conclusão.

120

Octavio Campos Fischer - Recurso hierárquico e devido processo constitucional: o processo administrativo tributário não pertence à Administração Pública!

1. Considerações iniciais. 2. Do devido processo "legal" ao devido processo "constitucional". 3. O devido processo constitucional tem dignidade própria. 4. Do *due process* como direito fundamental: concepção objetiva. 5. O processo administrativo não pertence à Administração Pública. 6. *Due process* e recurso hierárquico. 7. Da jurisprudência do e. STJ. 8. Considerações finais.

127

Parecer

Sacha Calmon Navarro Coêlho - Conteúdo e alcance do art. 129 da Lei nº 11.196/05 - norma de natureza interpretativa, dirigida à fiscalização, que não permite a desconsideração de situações jurídicas consolidadas

1. A consulta. 2. Intróito. 3. Aspectos legais das sociedades de prestação de serviços intelectuais. 4. Da competência exclusiva da justiça do trabalho para reconhecimento de relações de emprego. 5. Respostas aos quesitos.

143

Jurisprudência

Íntegras de Acórdãos

• Ação civil pública - relações de consumo e jurídico-tributária concomitantes - ilegitimidade ativa de associação de defesa do consumidor (STF - 2ª T.)

155

• Arrolamento - Lei 9.532 - exigência de prévia constituição do crédito (STJ - 1ª T.)
• Contribuição previdenciária - auxílio-doença - 15 primeiros dias - diferença - não-incidência (STJ - 1ª T.)

159

164

PIS/Cofins - Não-incidência sobre Receitas de Terceiros

André Mendes Moreira

1. Introdução

Os tributos criados para financiar a Seguridade Social (previdência, assistência e saúde) têm suas bases de cálculo delineadas no art. 195 da Constituição de 1988, que autoriza a exigência de contribuições sobre:

- a) folha-de-salários e demais remunerações pagas a empregados ou pessoas físicas prestadoras de serviço;
- b) receita e faturamento;
- c) lucro;
- d) importações de bens ou serviços.

Outrossim, o parágrafo 4º do art. 195 autoriza o legislador complementar a instituir novas fontes para custeio da Seguridade, além daquelas expressamente previstas no corpo da Constituição.

No que tange à contribuição sobre folha-de-salários, já é assente na doutrina e na jurisprudência o âmbito de alcance da mesma, que somente pode ser exigida sobre valores pagos à pessoa física pelo trabalho realizado para a empresa, não integrando a base de cálculo da exação os montantes referentes a indenizações e quejandos.

Quanto ao lucro, entendido este como o resultado positivo auferido pela empresa em determinado período de tempo, sua delimitação monta à legislação do imposto sobre a renda (tanto é que as normas de apuração do IRPJ são, em grande parte, aplicáveis à CSLL), o que traz maior segurança para o alcance da efetiva base tributável da referida contribuição (dado o alto grau de detalhamento das normas aplicáveis ao IR).

Com relação às importações de bens e serviços, contribuições instituídas pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, a sua base impositiva (“valor aduaneiro”) vem definida na legislação ordinária (Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004) como o valor-base do imposto de importação acrescido do ICMS e dos próprios PIS e Cofins. Os contribuintes têm se insurgido contra tal previsão, que está em desacordo com o que dispõe o Gatt (Acordo Geral de Comércio e Tarifas, do qual o Brasil é signatário) e o Regulamento Aduaneiro pátrio (Decreto nº 4.543/02). Em ambos os diplomas - utilizados de há muito em nosso comércio



**André Mendes
Moreira**

*é Doutorando em
Direito Econômico e
Financeiro na USP,
Mestre em Direito
Tributário pela
UFMG, Professor
Universitário e
Advogado.*

exterior -, o conceito de “valor aduaneiro” exclui todo e qualquer tributo devido na importação, refletindo apenas o custo da mercadoria acrescido de frete e seguro - o que confronta com as disposições da Lei nº 10.865/04. De mais a mais, a própria CR/88 estipula que a base de cálculo do PIS/Cofins-importação será o “valor aduaneiro” (art. 149, parágrafo 2º, III, *a*), o que impede o legislador ordinário de utilizar conceito jurídico distinto daquele positivado pelo Constituinte (sob pena de violação ao art. 110 do CTN).

Entretanto, de todos os questionamentos acerca das bases de cálculo das contribuições sociais, parece-nos que o mais palpitante é o do conceito de receita bruta para fins de incidência do PIS/Cofins, contribuições estas que, segundo informações constantes do *site* da própria SRF, respondem por mais de 30% da arrecadação tributária federal (no ano de 2006, a arrecadação total da SRF foi de 392 bilhões de reais, sendo 118 bilhões oriundos do PIS/Cofins).

De fato, a receita bruta, base de cálculo para incidência do PIS/Cofins, não é um conceito jurídico sedimentado. A jurisprudência, mormente a oriunda de nossas cortes administrativas federais, tem dado recentes mostras de que o entendimento daquilo que configura “receita tributável” não é uníssono, estando a exigir um estudo mais aprofundado.

Dada a gama variada de questionamentos existentes em torno do tema, optamos por cingir-nos, no presente trabalho, à seguinte questão: as “receitas de terceiros” (entendidas estas como os ingressos que são repassados a outras pessoas jurídicas) integram a base de cálculo do PIS/Cofins?

É o que pretendemos responder nos itens seguintes¹.

2. Escorço Histórico-legislativo da Contribuição para o PIS e da Cofins

As sucessivas modificações das legislações da contribuição para o PIS e da Cofins, ao longo dos anos, impõem a necessidade de se realizar uma breve resenha para, posteriormente, adentrar-se no exame da base de cálculo desses tributos.

A contribuição para o PIS/Pasep foi instituída pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, com a finalidade de viabilizar o Programa de Integração Social, cujo escopo era “promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas”. Sua alíquota inicial era de 0,15%, porém a própria LC nº 7/70 já previa aumentos anuais sucessivos, até atingir-se a marca de 0,5%, a partir do ano de 1974.

A base de cálculo da contribuição para o PIS, consoante determinado no art. 6º, parágrafo único da LC nº 7/70, era o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador. Seu esteio constitucional era o art. 165, V da CR/67 (modificada pela EC nº 01/69), no qual se previa a instituição de contribuição que visasse a integrar o empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.

Posteriormente, a Lei Complementar nº 7/70 foi objeto de tentativa de revogação pelo Decreto-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, alterado pelo Decreto-lei nº

¹ Não se tratará, neste texto, da questão atualmente em discussão no Supremo Tribunal Federal acerca da inclusão ou não do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins (RE nº 240.785/MG, atualmente com seis votos a favor e um contra o contribuinte). O escopo deste estudo é analisar, *no âmbito das relações entre particulares*, se as receitas auferidas, porém repassadas a terceiros, são - ou não - tributáveis pelas contribuições em análise.

2.449, de 21 de julho daquele mesmo ano. Os aludidos Decretos-leis intentaram modificar a base de cálculo da contribuição para o PIS, determinando sua incidência não mais sobre o faturamento, mas sim sobre a “receita operacional”, que foi definida como o “somatório das receitas que dão origem ao lucro operacional, na forma da legislação do imposto de renda”. Essa novel base impositiva fazia com que não somente o faturamento fosse tributável, mas também as receitas financeiras e demais variações monetárias decorrentes da correção dos ativos da empresa. Outrossim, buscou-se aumentar a alíquota para 0,65% da receita, em contrapartida à de 0,5% até então vigente.

Entretanto, o Plenário do STF declarou inconstitucionais os referidos Decretos-leis por vício formal (RE nº 148.754/RJ), levando o Senado Federal a publicar, em 10 de outubro de 1995, a Resolução nº 49, que suspendeu a sua execução e restabeleceu a vigência da LC nº 7/70, mantendo incidência do PIS sobre o faturamento e à alíquota de 0,5%.

Com o advento da Constituição de 1988, a LC nº 7/70 foi expressamente recepcionada (art. 239 da CR/88). Outrossim, o faturamento foi incluído dentre as fontes de custeio da seguridade social (art. 195, I da CR/88, em sua redação originária).

Já a contribuição para o Finsocial (Fundo de Investimento Social), antecessora da Cofins, foi criada pelo Decreto-lei nº 1.940/82 e tinha como base de cálculo a “receita bruta das vendas de mercadorias e serviços, com a dedução das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos incondicionais” (redação dada pelo Decreto-lei nº 2.397/87). Sua alíquota era, inicialmente, de 0,5%², tendo os seus recursos a finalidade de “custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, justiça e amparo ao pequeno agricultor” (art. 1º).

A Cofins propriamente dita foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, à alíquota de 2% (art. 2º, *caput*), tendo por base de cálculo “o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza” (art. 2º). Seu fundamento era o art. 195, I da CR/88, que assim dispunha em sua redação original:

“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.”
(destaque nosso)

Aos 27 de novembro de 1998, foi editada a Lei nº 9.718, que unificou a regulamentação do PIS e da Cofins, majorando a alíquota desta última para 3% (a do PIS já havia sido majorada para 0,65% pela Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998³), tendo assim disposto sobre a base de cálculo de ambas as contribuições:

“Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

² A alíquota de 0,5% foi sucessivamente elevada, após a promulgação da Constituição de 1988, para 1% pelo art. 7º da Lei nº 7.787/89; para 1,2% pelo art. 1º da Lei nº 7.894/89; e, finalmente, para 2% pelo art. 1º da Lei nº 8.147/90. Entretanto, o STF julgou, nos autos do RE nº 150.764/PE, a inconstitucionalidade das majorações de alíquotas da contribuição para o Finsocial, oriundas de leis posteriores ao advento da CR/88. Em face dessa decisão, todos os recolhimentos feitos pelos contribuintes em alíquotas superiores à de 0,5% foram considerados indevidos.

³ Saliente-se que a alíquota de 0,65% do PIS já vigorava desde a MP nº 1.212, inicialmente editada em 1995.

§ 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.”

Com as alterações introduzidas na legislação do PIS e da Cofins, que modificaram substancialmente suas bases de cálculo, perderam as referidas contribuições o seu supedâneo constitucional. Isso porque a Constituição autorizava a instituição de tributo sobre o faturamento (entendido este como o produto da venda de bens ou serviços), e não sobre todas as receitas da pessoa jurídica. Tanto isso é verdade que a própria Constituição precisou ser adaptada à nova lei, o que se fez por meio da Emenda Constitucional nº 20, de 16 de dezembro de 1998, que acrescentou a expressão “receita” à nova alínea *b* do inciso I do art. 195, que passou a ter a seguinte redação:

“Art. 195. (...)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

(...)

b) a receita ou o faturamento.”

Entretanto, como a Lei nº 9.718/98 fora publicada antes do advento da EC nº 20/98 - que trouxe o seu fundamento de validade -, a mesma era inválida (na parte em que majorou a base de cálculo do PIS/Cofins). Afinal, quando de sua edição a Constituição outorgava competência tão-somente para a criação de contribuição sobre o “faturamento”, não havendo, até o advento da EC nº 20/98, qualquer menção à “receita”, decorrendo daí a necessidade da edição de lei complementar, já que se tratava de contribuição nova, decorrente do exercício da competência residual da União, nos termos do parágrafo 4º do art. 195 da CR/88. Esse entendimento foi corroborado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao declarar inconstitucional o parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, em sede de controle difuso de constitucionalidade (RREE nºs 346.084/PR, 357.950/RS, 390.840/MG e 358.273/RS).

A efetiva instituição do PIS e da Cofins sobre a receita, tal como autorizado pelo art. 195, I, *b*, da CR/88 (com as modificações da EC nº 20/98), deu-se somente com as respectivas Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Tais diplomas instituíram - na esteira da autorização trazida pela EC nº 42/03, que acrescentou os parágrafos 12 e 13 ao art. 195 da Constituição - a forma de cobrança não-cumulativa do PIS/Cofins, mediante a aplicação de alíquotas maiores (7,6% para a Cofins e 1,65% para o PIS) com a contrapartida do reconhecimento de créditos das aludidas contribuições, a serem abatidos dos débitos calculados com base nos novéis diplomas. A base de cálculo de ambas foi definida como o faturamento mensal, “assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, tendo a lei esclarecido ainda que “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”.

Assim é que, atualmente, pode-se afirmar que o PIS e a Cofins incidem sobre o faturamento (receita bruta operacional) quando sujeitados à sistemática da Lei nº 9.718/98 (regime cumulativo) e sobre a receita bruta quando submetidos ao regime não-cumulativo instituído pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Entretanto, em que consistem exatamente os conceitos de faturamento e receita bruta? Vejamos.

3. Faturamento e Receita Bruta: Definição à Luz da Jurisprudência do STF

O faturamento e a receita são realidades distintas, porém com um núcleo em comum. A receita possui espectro mais amplo, abarcando todas as entradas que importem em aumento do patrimônio da pessoa jurídica; o faturamento, a seu turno, adstringe-se à denominada receita bruta operacional, é dizer, àqueles ingressos oriundos da realização do objeto social da empresa (venda de mercadorias ou prestação de serviços). Esse foi o posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal ao tratar da inconstitucionalidade do art. 3º, parágrafo 1º da Lei nº 9.718/98, quando foram assentadas as definições de faturamento e receita bruta, sendo o primeiro a “receita derivada da venda de bens e/ou da prestação de serviços”, e a segunda a “totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica”, que inclui “a receita bruta das vendas e serviços, gerais, administrativas e não operacionais” (RE nº 346.084/PR, Pleno, Relator Min. Cezar Peluso, DJU 1 de 01.09.2006).

Essa, a razão pela qual a Lei nº 9.718/98 foi declarada inconstitucional na parte em que previu a incidência do PIS/Cofins sobre “a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada”. Afinal, como a Constituição vigente no momento da publicação da lei não autorizava a instituição de contribuições sociais sobre a receita bruta, mas tão-somente sobre o faturamento, a incidência do PIS/Cofins sobre base de cálculo não prevista no art. 195, I da CR/88 somente seria possível se a Lei nº 9.718/98 tivesse observado os ditames do art. 195, parágrafo 4º da CR/88 (que exige, dentre outros, a edição de lei complementar para criação de novos tributos destinados ao custeio da Seguridade Social). Sacha Calmon Navarro Coêlho⁴ e Misabel Abreu Machado Derzi⁵, em trabalhos publicados anteriormente à declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, parágrafo 1º da Lei nº 9.718/98 pelo STF, também entendiam dessa forma.

Assentadas essas premissas, um questionamento permanece: seja no conceito restritivo de “faturamento”, seja naquele mais ampliativo de “receita bruta”, é possível a cobrança de PIS/Cofins sobre as intituladas “receitas de terceiros”? É o que pretendemos responder no item a seguir.

4. A Intributabilidade pelo PIS/Cofins das “Receitas de Terceiros”

4.1. Fundamentos jurídicos da não-incidência

Quando de sua edição, a Lei nº 9.718/98 possuía dispositivo que vedava a incidência das contribuições em questão sobre as receitas que tivessem a finalidade de repasse a outras pessoas jurídicas. Confira-se:

“Art. 3º (...).

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

⁴ “PIS/Cofins - Lei 9.718/98 - Entidades Fechadas de Previdência Privada”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 55. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 128-146.

⁵ “Cofins, PIS e a Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998”. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 3º Volume*. São Paulo: Dialética, 1999, pp. 231-232.

(...)

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo.” (destaques nossos)

O inciso III foi revogado pela Medida Provisória nº 1.991-18, de setembro de 1999. Entretanto, por depender de regulamentação do Executivo - que não chegou a ser levada a cabo -, o dispositivo, mesmo no curto período em que vigorou, foi tido como não auto-aplicável pelo STJ (*interplures*, vale citar o REsp nº 525.915/SC), razão pela qual nunca produziu efeitos no mundo jurídico.

Não obstante, mesmo em face da revogação da norma supracitada, a discussão acerca da exigência de PIS/Cofins sobre as “receitas de terceiros” ainda permaneceu. Afinal, essas “receitas” seriam efetivamente valores tributáveis pelo PIS/Cofins? Em outras palavras: um ingresso que, ato contínuo e por força da lei ou do contrato é repassado a outra pessoa jurídica, enquadra-se no conceito de “receita bruta” ou “faturamento”?

Geraldo Ataliba⁶, em trabalho que tratava do ISS porém debruçava-se sobre o conceito de receita, trouxe algumas luzes sobre o tema em questão:

“O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é entrada que passa a pertencer à entidade.

Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha integrar o patrimônio da entidade que a recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo.”

Na seara do Direito Financeiro, Aliomar Baleeiro⁷ também já se ocupou da definição de receita, *in verbis*:

“Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.”

Trazendo para o Direito Tributário as conclusões de Baleeiro, que se somam às ponderações de Ataliba, pode-se deduzir que receita não é, *a priori*, todo e qualquer ingresso, mas tão-somente aquele que, efetivamente, se incorpora ao patrimônio do contribuinte⁸. A mesma linha é seguida por Aires Barreto, para quem “receita é (...) a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, acrescentando-o, incrementando-o”. Esta, a razão pela qual, *verbi gratia*, os empréstimos contraídos não são tributáveis pelo PIS/Cofins, haja vista que não representam aumento do patrimônio do devedor.

Portanto, a receita necessariamente constitui um “plus” que se integra ao conjunto de bens e direitos de titularidade da empresa. Assim, pode-se asseverar que as receitas ingressantes na contabilidade das pessoas jurídicas não podem ser tribu-

⁶ “ISS - Base Imponível”. *Estudos e Pareceres de Direito Tributário* vol. 1. São Paulo: RT, 1978, p. 88.

⁷ *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 13ª ed., atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, p. 116.

⁸ BARRETO, Aires F. “A Nova Cofins: Primeiros Apontamentos”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 103. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 11-12.

tadas quando tiverem como contrapartida a saída desses mesmos valores. Noutro giro verbal, se a receita tiver como destino final não o caixa da empresa que emitiu a fatura, mas sim o de outra companhia (a que efetivamente prestou o serviço ou vendeu a mercadoria, atuando a primeira como agente cobradora dos valores que pertencem à segunda), não poderá haver tributação pelo PIS/Cofins, posto que não haverá a conformação do conceito legal de “receita bruta” (e, tampouco - por conectário lógico - do de “faturamento”). O caso é - valendo-nos neste ponto das lições de Paulo Barros Carvalho⁹ - verdadeiramente de *não-incidência*, posto que o fato jurígeno efetivamente ocorrido refoge por completo àquele previsto na legislação e na própria Constituição.

4.2. A jurisprudência do Conselho de Contribuintes federal

O Conselho de Contribuintes federal já teve a oportunidade de analisar alguns casos em que se discutia justamente o conceito de receita para fins de incidência das contribuições *in examen*. Nos julgamentos abaixo transcritos, restou assentado o que se está a defender neste trabalho, ou seja: a intributabilidade das “receitas de terceiros”, por refugirem ao conceito jurídico de “receita”.

O primeiro precedente que ofertamos à transcrição é, a nosso sentir, um dos mais paradigmáticos daquela Corte Administrativa. O caso analisado foi o de empresa de telefonia celular que, por possuir clientes em trânsito - viajando em áreas de cobertura de outras operadoras -, fatura para seus usuários o valor das ligações realizadas pela operadora “visitada”, que será repassado a esta última (a título de remuneração pelo serviço de telefonia prestado a cliente da operadora-visitante - o denominado *roaming*¹⁰). O trecho a seguir foi extraído do voto do Conselheiro Relator Francisco de Albuquerque Silva:

“Com efeito, como a prestação do serviço de telefonia celular por parte da Recorrente depende, fora de sua área de concessão, da utilização da rede de outras operadoras, as quantias cobradas de seus clientes - o chamado *roaming* - são integralmente repassadas àquelas, não configurando receita para a Recorrente.

Assim, não vislumbro como óbice ao deferimento da pretensão da Recorrente a fundamentação invocada pelo d. julgador de primeira instância no sentido de que o art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98 dependeria de regulamentação para ser aplicável. *Entendo que o mencionado dispositivo legal tão-somente repetia a regra geral segundo a qual não se pode tributar aquilo que não se amolde perfeitamente ao conceito técnico de receita.*

Desta feita, *ingressos transferidos a terceiros (...), como o roaming, não se consubstanciam em receitas, inexistindo o fato gerador da contribuição em tela.*” (Segundo Conselho de Contribuintes federal, 3ª Câmara, Acórdão nº 203-08.793, Processo nº 10166.000888/2001-31, DJ 12.03.2004, destaques nossos)

Posteriormente, em outro processo que também tratava da exigência de Cofins sobre valores auferidos pela empresa de telefonia a título de *roaming*, a Câmara Superior de Recursos Fiscais confirmou o entendimento do Segundo Conselho de

⁹ *Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*, 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

¹⁰ O art. 146 da Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações) considera obrigatória a prestação do serviço de *roaming*.

Contribuintes federal acima transcrito. Averbou a CSRF naquela ocasião que “a base de cálculo da contribuição é a receita própria, não se prestando o simples ingresso de valores globais, nele incluídos os recebidos por responsabilidade e destinados desde sempre a terceiros, como pretendido ‘faturamento bruto’ para, sobre ele, exigir o tributo.” (Acórdão CSRF/02-02.223, Processo nº 10166.005507/2002-91, Recurso nº 203-122.881, j. em 24.01.2006)

Outro setor que já foi beneficiado pelas decisões do Conselho de Contribuintes federal em matéria de PIS/Cofins sobre “receitas de terceiros” foi o das empresas de radiodifusão e das agências de publicidade. Os julgadores administrativos, com absoluta acuidade, apreenderam a diferença entre receita própria (aquela que é paga à emissora de rádio ou TV como remuneração pela difusão da mensagem) e receita alheia (aquela que, embora paga à emissora de rádio ou TV, corresponde ao montante da comissão que deverá ser repassada à agência de publicidade¹¹). É ver:

“Cofins. Base de Cálculo. Valores Faturados em Nome Próprio, Repassados a Terceiro como Comissão de Agência. Distinção entre Receitas e Entradas. Princípio da Capacidade Contributiva. Interpretação conforme a Constituição. Os valores faturados em nome próprio por veículo de propaganda e depois repassados, a título de comissão, à agência de publicidade, conforme disposições legais e regulamentares e a praxe do mercado, não são receitas daquele nem integram a base de cálculo da Contribuição por ele devida. Distinção necessária entre receita e meras entradas. Se o legislador, constituinte e ordinário, elegeu como base de cálculo da Cofins signo presuntivo de riqueza, importa em desvalia do princípio constitucional da capacidade contributiva a tributação de valores que não se agregam ao patrimônio do contribuinte, mesmo quando faturados em seu nome, por efetivamente pertencerem a terceiro, a quem posteriormente são repassados. A interpretação das normas deve se conformar à Constituição Federal.” (Segundo Conselho de Contribuintes federal, 2ª Câmara, Acórdão nº 202-14.979, Processo nº 10945.009549/96-32, Recurso nº 105.110, j. em 12.08.2003)

No mesmo sentido foi prolatado o Acórdão nº 201-73.944 (Segundo Conselho de Contribuintes federal, 1ª Câmara, Processo nº 10950.002334/99-19, Recurso nº 113.145, j. em 16.08.2000).

Dessa breve exposição, deduz-se que o Conselho de Contribuintes federal tem sido sensível às demandas de empresas que se insurgem contra autos de infração lavrados em decorrência do não-pagamento de PIS/Cofins sobre as receitas repassadas a terceiros - o que constitui verdadeiro alento nos dias atuais, nos quais a tributação tem sido incrementada diuturnamente, muitas vezes à margem do Código Tributário e da Constituição.

5. Conclusão

Com arrimo na doutrina e no entendimento do Conselho de Contribuintes federal, pode-se asseverar que não é admissível a incidência do PIS/Cofins sobre os ingressos que serão repassados a outras pessoas jurídicas.

Exemplo lapidar para o presente estudo - embora ainda não analisado pelo Conselho - é o das concessionárias de ferrovias. Estas, por imposição do ente regulador

¹¹ Face às suas especificidades, as agências de publicidade gozam de legislação disciplinadora do seu *modus operandi* (Decreto nº 57.960/66).

(Agência Nacional de Transportes Terrestres¹²), são obrigadas a realizar o “tráfego mútuo”, que é a prestação de serviços de transporte ferroviário para outras concessionárias, cuja malha isoladamente considerada não alcance a totalidade da distância a ser percorrida entre a origem e o destino. Exemplificando: a concessionária “A”, cuja área de concessão é o Estado de São Paulo, é contratada para transportar produtos do Município de São Bernardo do Campo/SP até o Porto de Sepetiba, no Rio de Janeiro, Estado no qual a concessão das ferrovias pertence à empresa “B”. Para conseguir cumprir adequadamente o contrato - e considerando a inviabilidade econômica de cada concessionária ter os seus próprios trilhos e vagões em todos os 27 Estados da Federação - a empresa “A” subcontratará “B” para que esta, no território do Rio de Janeiro, ultime o serviço de transporte ferroviário prestado por “A”. O pagamento feito pelo contratante (usuário final) do serviço será para a empresa “A”, que deverá repassar à concessionária “B” o montante correspondente ao “tráfego mútuo” por este prestado. Assim, como parte do valor cobrado por “A” do usuário será repassado a “B”, não incrementando os ativos de “A”, mas tão-somente transitando por sua contabilidade, a incidência do PIS/Cofins restará afastada sobre essa parte da receita de “A” (sendo, todavia, normalmente tributada quando recebida por “B”, que efetivamente prestou o tráfego mútuo).

Os ingressos contábeis, portanto, somente constituirão receita tributável quando se destinarem a incorporar o patrimônio da empresa. Se esta última atuar como mera intermediária pela qual transitam valores destinados a outras pessoas jurídicas, então não haverá que se falar em auferimento de receita.

Advertimos, todavia, que tal assertiva deve ser compreendida *cum modus in rebus*, sob pena de conduzir-nos a conclusões absurdas como a de excluir da receita bruta os valores pagos pela pessoa jurídica a seus fornecedores. Uma coisa é receita de terceiros, outra é receita própria que se utiliza para pagar prestadores de serviços ou fornecedores de mercadorias. Ambas não se confundem e têm tratamento tributário diverso. Quando a receita é alheia, contudo, a incidência do PIS/Cofins traz efeitos confiscatórios, violando o art. 150, IV da Constituição, eis que o faturamento efetivamente tributado não pertence ao titular do ingresso - que não terá o seu patrimônio aumentado - mas sim a outrem.

¹² Assim dispõe a Resolução nº 433, de 17 de fevereiro de 2004, da Agência Nacional de Transportes Terrestres - ANTT: “Art. 2º Para efeito desta Resolução, serão adotadas as seguintes definições:

I - tráfego mútuo: é a operação em que uma concessionária, necessitando ultrapassar os limites geográficos de sua malha para complementar uma prestação de serviço público de transporte ferroviário, compartilha recursos operacionais, tais como material rodante, via permanente, pessoal, serviços e equipamentos, com a concessionária em cuja malha se dará o prosseguimento ou encerramento da prestação de serviço, mediante remuneração ou compensação financeira.”