

## TRIBUTAÇÃO

*por José Antonio Schöntag*

*Coordenador do Núcleo de Tributos da FGV Projetos*



### A COFINS - UMA BREVE HISTÓRIA

A tributação das receitas das pessoas jurídicas teve início com a lei de origem do Finsocial, o Decreto-lei 1.940, de maio de 1982, sob os seguintes dispositivos:

*Art. 1º É instituída contribuição social de 0,5%, que incidirá sobre a receita bruta das empresas que realizam venda de mercadorias, bem como das instituições financeiras e das sociedades seguradoras.*

*§ 2º Para as empresas que realizam exclusivamente venda de serviços, a contribuição será de 5% e incidirá sobre o valor do imposto de renda devido, ou como se devido fosse.*

Observe-se que o Finsocial nasceu com duas bases de cálculo: receita bruta e lucro<sup>1</sup>, o que demonstra que ele foi predecessor não somente da Cofins mas também da CSLL.

---

<sup>1</sup> Cobrar a contribuição sobre o “imposto de renda devido ou como se devido fosse” é conceitualmente equivalente a cobrá-la sobre o lucro, no caso, o lucro tributável pelo IRPJ, o chamado “lucro real”.

Existia naquela época, no âmbito da Receita Federal, a falsa percepção de que empresas de serviços não deveriam ser tributadas sobre a receita. Decidiu-se então tributá-las sobre o lucro, e por tal motivo elas foram segregadas no segundo parágrafo do artigo. A lei do Finsocial, em consequência, discriminou atividades empresariais em vez de espécies de receitas (o que teria sido feito não existisse aquela infundada percepção). Essa justificativa, evidentemente, não exclui o erro taxonômico cometido na enumeração das atividades.

Pouco depois de editado o DL 1.940, as empresas que vendiam *mercadorias e serviços*, como as concessionárias de veículos, por exemplo, passaram a demandar o Judiciário, quase sempre com sucesso, alegando não se enquadrar nem como empresas que realizam venda de mercadorias nem como aquelas que *realizam exclusivamente venda de serviços*. Ou seja, alegavam não estar sujeitas ao Finsocial, nem sobre receita nem sobre lucro.

Essa questão foi superada somente 5 anos depois, em dezembro de 1987, com o art. 27 do Decreto-lei 2.397, que deu nova redação ao caput do art. 1º do Decreto-lei 1.940, que passou a ostentar a seguinte nova redação:

*Art. 1º É instituída contribuição social de 0,5% que incidirá sobre a receita bruta das pessoas jurídicas que realizam **vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços**, de qualquer natureza, bem como das rendas e receitas operacionais e patrimoniais das instituições financeiras e das sociedades seguradoras.*

Tendo em vista futuras referências a esse dispositivo, é oportuno assinalar que a expressão posta em destaque, *vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços*, apesar da desagradável redundância, foi o necessário contraponto à expressão do parágrafo segundo, “empresas que realizam exclusivamente venda de serviços”.

Com o novo texto, então, todas as empresas (pessoas jurídicas, na nova redação) ficaram legalmente sujeitas ao pagamento da Contribuição para o FINSOCIAL, discriminadas como a seguir, segundo a atividade e a base de incidência da Contribuição:

- a) sobre a receita bruta:
  - pessoas jurídicas que realizam vendas de mercadorias
  - pessoas jurídicas que realizam vendas de mercadorias e serviços
  - instituições financeiras
  - companhias seguradoras
- b) sobre o lucro:
  - pessoas jurídicas que realizam exclusivamente vendas de serviços.

Logo a seguir, em outubro de 1988, foi promulgada a Constituição Federal, cujo artigo 195 dispôs que faturamento e lucro seriam bases de cálculo de distintas contribuições sociais.

Já em dezembro daquele mesmo ano, apenas dois meses depois da Constituição, foi editada a Lei 7.689, que instituiu a contribuição social sobre o lucro líquido, a CSLL.

O art. 9º da Lei da CSLL estabeleceu a permanência [“ficam mantidas...”] das contribuições sociais sobre a folha de salários e sobre o faturamento, “com fundamento no art. 195, inciso I, da Constituição”:

*Art. 9º Ficam mantidas as contribuições previstas na legislação em vigor, incidentes sobre a folha de salários e a de que trata o Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, e alterações posteriores, incidente sobre o faturamento das empresas, com fundamento no art. 195, I, da Constituição Federal.*

Pela primeira vez, a contribuição ao Finsocial, do Decreto-lei 1.940 (quanto à incidência sobre receita bruta), foi legalmente equiparada àquela da Constituição, “incidente sobre o faturamento”.

Junto com a Lei 7.689, porém, veio também um segundo lapso do legislador tributário: ao se manter inalterado o Finsocial, as empresas que realizavam exclusivamente venda de serviços ficaram sujeitas a duas contribuições sobre o lucro (Finsocial e CSLL) e a nenhuma contribuição sobre o *faturamento*.

O art. 28 da Lei 7.738 corrigiu esse erro em março de 1989, ainda antes de se iniciar a cobrança da contribuição sobre o lucro:

*Art. 28. Observado o disposto no art. 195, § 6º, da Constituição [prazo de 90 dias], as empresas que realizam exclusivamente venda de serviços calcularão a contribuição para o Finsocial à alíquota de 0,5% sobre a receita bruta.*

Com isso, o Finsocial das empresas de serviços deixou ser cobrado sobre o lucro, passando a incidir sobre a receita bruta. Desfez-se, então (por falta de alternativa, é verdade), a falsa percepção de não se poder tributar a receita das empresas de serviços. Com isso, pela primeira vez, as cinco atividades empresariais ficaram sujeitas à contribuição sobre *receita bruta*, base de cálculo legalmente equiparada a *faturamento*.

Mas a segunda parte do art. 9º da Lei 7.689, no que manteve o Finsocial, assim como o art. 28 da Lei 7.738, sofreram pesada carga de demandas judiciais.

Desde o final de 1990 as decisões dos tribunais superiores prenunciavam um futuro sombrio para o Finsocial e evidenciavam, ao mesmo tempo, que o Poder Judiciário ainda não chegara a um entendimento uniforme sobre as contribuições sociais do art. 195 da nova Carta.

No julgamento do RE 150.764, por 6 votos a 5, o Tribunal Maior decidiu, por dois motivos, que o art. 9º da Lei 7.689 não poderia, sob a Nova Carta, convalidar a contribuição para o Finsocial.

Em primeiro lugar, por que este [o Finsocial], decidira o Tribunal em julgados anteriores, era um “imposto inominado da competência residual da União”, outorgada pela antiga Constituição (na qual não existiam “contribuições sociais”). Em segundo, por que o art. 56 do ADCT previra a edição de lei específica para instituir a contribuição sobre o faturamento, e este não era o caso da Lei 7.689.

Sobre o primeiro ponto, é oportuno assinalar, o Finsocial consta no art. 56 como “a contribuição instituída pelo Decreto-lei 1.940”. Malgrado essa explícita menção do Constituinte, o STF, naquele julgamento, manteve o Finsocial como um “imposto inominado”.

Mas esse lapso foi rapidamente corrigido. Em julgado posterior, o Tribunal mudou seu entendimento e veio a reconhecer que o Finsocial fora um “imposto inominado” apenas na antiga Constituição, mas passara a ser uma “contribuição social” a partir da Carta de 1988.

Naquele julgamento, o Tribunal decidiu também que as duas objeções relativas ao Finsocial, não se aplicariam à contribuição sobre a folha de salários.

A Decisão, tomada em dezembro de 1992, alcançou o período que se seguiu à Carta de 1988 até a edição da Lei Complementar 70, em dezembro de 1991, durante o qual o Finsocial permaneceu vigente, mas 'judicialmente congelado'. Essa interpretação, fruto da Decisão, tornou inconstitucionais (para as empresas comerciais, as instituições financeiras e as companhias seguradoras) as sucessivas leis que aumentaram a alíquota da Contribuição naquele período.<sup>2</sup>

Quase ao mesmo tempo, porém, no julgamento do RE 150.755, encerrado em novembro de 1992, o Tribunal decidiu pela constitucionalidade do art. 28 da Lei 7.738, no qual havia equivalente remissão à Contribuição ao Finsocial, no caso, em relação às *empresas que realizam exclusivamente vendas de serviços*.

Em consequência, para essas, foram válidos os sucessivos aumentos da alíquota do Finsocial; quanto às empresas de serviços que também vendiam mercadorias, assim como às demais (entre as quais, as instituições financeiras), a alíquota ficou "congelada" em 0,5%. Um peso, duas medidas.

Em meio a esse contexto foi instituída a Cofins pela Lei Complementar 70, em dezembro de 1991. A desnecessária opção por Lei Complementar, por si só, é denotativa da insegurança jurídica em que operava o legislador àquela época.

Agora, decorridos mais de 25 anos, um olhar retrospectivo nos mostra que a LC 70 marcou a contribuição social sobre o faturamento com dois importantes referenciais, igualmente significativos, mas antagônicos quanto à legalidade e aos efeitos.

Em primeiro lugar, ela foi extremamente oportuna em relação às empresas industriais e comerciais de bens e serviços, tendo em vista as decisões judiciais já comentadas a respeito do Finsocial.

Em segundo lugar, injunções externas à equipe tributária deram origem ao art. 11, que excluiu da Cofins as instituições financeiras e as companhias seguradoras, "em troca" de um adicional de 8 pontos percentuais na CSLL. Tendo-se presente que naquela época era inconstitucional discriminar as alíquotas das contribuições sociais (o que somente veio a ser permitido com a Emenda 20, oito anos depois), não é difícil perceber o efeito desse artigo em relação ao setor financeiro.

Quanto às empresas comerciais e industriais, deve ser destacado o disposto no art. 2º da LC 70, no qual o legislador, corretamente, eliminou a menção a atividades das pessoas jurídicas, limitando-se a enumerar espécies de receitas. Mas deve-se destacar também sua inequívoca demonstração de insegurança, ao transcrever, de modo redundante, cada uma das espécies nominalmente citadas na legislação do Finsocial: *receitas da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza*.

Nascia aí um dispositivo contendo uma dupla redundância absolutamente desnecessária. Sem perda de acepção ou abrangência, bastaria ter dito "receita da venda de mercadorias e serviços". Foi mais um lapso, o terceiro nessa matéria.

Logo após a edição da LC 70, é importante assinalar o surgimento de um surpreendente volume de ações judiciais, amparadas em uma restritiva interpretação do alcance do conceito de *faturamento* introduzido com a citada LC.

---

<sup>2</sup> Art. 7º da Lei 7.787, de 1989, de 0,5% para 1,0%, a partir de setembro de 1989; art. 1º da Lei 7.894, de 1989, de 1,0% para 1,2%, a partir de janeiro de 1990; e art. 1º da Lei 8.147, de 1990, de 1,2% para 2,0%, a partir de abril de 1991.

Empresas de construção civil, holdings, empresas com receitas derivadas de royalties, de aluguel de automóveis e imóveis, e inúmeras outras, obtinham liminares que as isentavam do pagamento da Cofins, sempre sob a alegação de que não vendiam mercadorias nem prestavam serviços.

O princípio da solidariedade contributiva, introduzido pelo caput do art. 195 da Constituição, invocado em muitos julgamentos dos Tribunais Superiores no País, tornara-se letra morta para o Poder Judiciário ao início dos anos 90.

Foi então que o legislador tributário tomou a iniciativa de propor uma Emenda à Constituição, que tratou exclusivamente de assuntos tributários (veio a ser a Emenda 3, de 1993), na qual instituiu-se a ADC (Ação Declaratória de Constitucionalidade), uma espécie de contraponto à ADI (Ação Declaratória de Inconstitucionalidade). Não por acaso, evidentemente, a ADC nº 1 tratou da LC 70, pondo um final às ações judiciais contra a Cofins. O art. 11 da LC, pelas razões já citadas, não pode ser alcançado pela ADC-1.

Em novembro de 1998, dez anos depois da Constituição e sete anos após a LC 70, o legislador tributário finalmente universalizou a cobrança da Cofins com a edição da Lei 9.718, que não somente ampliou como também tornou claro o conceito legal-tributário de *faturamento*, substituindo a imprecisa e redundante definição da LC 70.

O principal ponto a destacar na Lei 9.718 é que a base de cálculo da Cofins, assim como a equivalente base do PIS, foi criteriosamente especificada, com a exclusão das receitas não operacionais, a dedução dos custos e despesas da intermediação financeira e a exclusão das receitas vinculadas ou derivadas das reservas das companhias seguradoras.

Com a Lei 9.718, é verdade também, houve um quarto lapso do legislador tributário: as instituições financeiras e as companhias seguradoras ficaram cumulativamente sujeitas à Cofins (Lei 9.718) e ao adicional da CSLL (LC 70), uma vez que este foi validado com a introdução do § 9º ao art. 195 da CF, combinado com o disposto no art. 12 da Emenda 20.

Mas, ainda antes de a Lei 9.718 produzir efeitos, o art. 7º da Medida Provisória 1.807, em janeiro de 1999, eliminou o adicional introduzido pelo art. 11 da LC 70.

Em dezembro de 2003, já sob a vigência da Emenda 20, a Lei 10.833 instituiu a COFINS não-cumulativa, incidente sobre a receita bruta das pessoas jurídicas. O art. 10 da citada Lei, expressamente, excluiu da nova contribuição [Cofins não-cumulativa] as instituições financeiras e as companhias seguradoras que, dessa forma, permaneceram sujeitas à Cofins segundo as normas anteriormente vigentes, ou seja, as normas da Lei 9.718.

A inconstitucionalidade do conceito de faturamento da Lei 9.718 foi decidida pelo STF em novembro de 2005, no julgamento, entre outros, do RE nº 346.084.

Em março de 2009, finalmente, o art. 71 da Lei 11.941 veio revogar o já então proscrito conceito de faturamento da 9.718.

Esse, em linhas gerais, o breve histórico dos conceitos tributários das bases de cálculo “*receita bruta*” e “*faturamento*”, desde o primeiro, associado ao Finsocial, depois o contido na Lei Complementar 70 e, finalmente, o conceito da Lei 9.718, este rechaçado pelo Tribunal Maior.