RECEITA E FATURAMENTO COMO FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,
Professor Emérito da Universidade Mackenzie, Presidente da Academia Internacional de Direito e Economia e do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio do Estado de S.Paulo.

Para o livro coordenado pelo insigne tributarista João Troncoso y Troncoso trago à reflexão dos leitores questão que me parece ainda não definitivamente resolvida.

A Emenda Constitucional nº 20/98 promulgada pelo Congresso Nacional em 15 de Dezembro, esclareceu questão exegética que, há muito, vinha gerando polêmica entre os intérpretes, qual seja a de saber se "faturamento" e "receita", etimologicamente, se corresponderiam e se, para efeitos de incidência das contribuições sociais

Nos dois textos infraconstitucionais, faturamento e receita foram equiparados, estando os textos da L.C. nº 70/91 e da Lei nº 9718/98, assim redigidos:

> *"LC 70/1991: Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de 2% e incidirá sobre o faturamento mensal,* ***assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza****";*
>
> *Lei nº 9718/98: "Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior* ***corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.***
> ***§ 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.*

... (2).

Entenderam os "produtores" legislativos (nos últimos anos, a título de combater a inflação monetária o Governo incentivou a "inflação legislativa") que o artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, assim redigido:

> *"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:*

---

(2) Em nosso Dicionário Jurídico (Academia Brasileira de Letras Jurídicas) coordenado pelo Presidente Othon Sidou e elaborado por alguns dos acadêmicos, Ed. Forense Universitária, 4a. ed., não cuidamos do vocábulo "faturamento", mas do vocábulo "fatura", com a seguinte dicção: "FATURA. S.f. (Lat. factura = coisa feita). Dir. Com. Escrito unilateral do vendedor, descritivo das mercadorias vendidas ou dos serviços contratados, indicando as condições da venda ou dos serviços, e que, na dependência do prazo ajustado, autoriza a emissão da duplicata. (com. art. 200 (3); L 5474, de 18/07/1968" (Dicionário Jurídico, 4ª ed., Ed. Forense Universitária, 1996, p. 355).

I. dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; ...",

deveria ser lido como se o vocábulo "faturamento" albergasse aquele da "receita" e legislaram como se "faturamento" e "receita" fossem termos equivalentes (3).

---

(3) Waldemar Martins Ferreira, em sua precisa linguagem, ensina: "A fatura, ou conta de venda, é a lista das mercadorias vendidas, discriminadamente por quantidade, qualidade, espécies, tipos. Sobre designar o vendedor, por sua firma ou denominação social, sede do estabelecimento, nome do comprador, lugar de seu domicílio, escritos nos lugares adequados, deve conter outros pormenores. Marcas. Números de caixas e volumes. Pesos. Medidas. Tudo por unidades e no todo. Preços unitários e globais. Convindo ao vendedor, na fatura podem mencionar-se apenas os números e valores das notas parciais, expedidas com as vendas sucessivas do mesmo mês, tiradas de livro-talão com as folhas numeradas seguidamente, duplicatas a carbono, conservadas e arquivadas as cópias enquanto não prescrita ação pertinente à duplicada.

A fatura é muito mais do que a relação das mercadorias vendidas. Deu-lhe o Visconde de Cairú, por isso mesmo, singular realce. É, disse o comercialista insigne, "é a escrituração mercantil, em que se faz uma conta, memória, rol, ou lista de carregação de quaisquer efeitos, gêneros e mercadorias, que se consignam a algum comissário. Na fatura (por via de regra) se deve fazer menção da data da embarcação, ou navio, em que se faz a expedição; o nome do

Até mesmo os defensores do Erário Federal, com a finalidade de reduzir o âmbito da imunidade do § 3º do artigo 155 da Constituição Federal, assim redigido:

> *"À exceção dos impostos de que tratam o inc. II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país",*

entenderam que "faturamento" seria "receita" e

---

remetente, consignatário, e proprietário, por conta de quem vai a carregação; a pessoa a quem vai consignada para sua venda, e disposição do produto; a marca, e o número dos volumes, caixas, etc., e a espécie, quantidade e qualidade das mercadorias neles contidas; o seu peso, medida e preço". Mais, ainda, acrescentou, "ao pé da fatura se devem lançar quaisquer despesas feitas por ocasião de seu carreto, expedição e remessa a bordo; os direitos a que é sujeito; a comissão de remessa, o seguro, a corretagem, no lugar onde é estilo fazer-se" (Instituições de Direito Comercial, 3º volume, Livraria Freitas Bastos, 1953, p. 313).

não configuraria operação, mas ato isolado, com o que a COFINS poderia incidir sobre "faturamento" ou sobre a "receita" que as empresas que desempenham as atividades mencionadas viessem a produzir ou obter (4).

---

(4) Tal entendimento não mereceu, todavia, melhor acolhida no XXIII Simpósio Nacional de Direito Tributário, com os seus autores entendendo que o § 3º do artigo 155 abrangeria a imunidade das contribuições:
*"**4a. QUESTÃO**: A limitação constitucional do § 3º do art. 155 da CF aplica-se às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento das atividades nele descritas?*

1) IVES GANDRA DA SILVA MARTINS - Se todas as contribuições sociais são tributos, se não há duas espécies de contribuições sociais, se "nenhum outro tributo" pode incidir sobre as referidas atividades, a imunidade consagrada no referido dispositivo abrange todos os tributos, exceção feita aos impostos de importação, exportação e ICMS;
2) JOSÉ AUGUSTO DELGADO - A expressão "nenhum outro tributo" é de natureza categórica. Não se pode visualizá-la de modo diferente.
As contribuições sociais incidentes sobre o faturamento, como é o caso da COFINS, são impostos, portanto, tipos de tributo. Por este motivo, os faturamentos das atividades descritas no § 3º do art. 155 da CF não estão sujeitos ao pagamento das contribuições sociais;
3) DIVA MALERBI - A resposta é positiva. Incluem-se no seu âmbito de atuação as contribuições sociais destinadas à seguridade social, como a COFINS e o PIS, por exemplo, cuja norma infraconstitucional deixa claro que a base de

cálculo desses tributos é o faturamento: Lei Complementar nº 70/91 (art. 2º) e Lei Complementar nº 7/70 (art. 6º, § único).

Quanto à questão da identidade conceitual entre receita bruta e faturamento, o Supremo Tribunal Federal já decidiu pela sua equivalência, considerado o faturamento como a receita bruta das vendas de mercadorias ou serviços. Ora, não há faturamento se não tiverem sido realizadas operações jurídicas cujo objeto seja a venda de mercadorias ou a prestação de serviços, ou a realização de operações similares. É sobre tais operações que recairá, no caso, a incidência tributária.

Logo, a imunidade de que cuida o § 3º do art. 155 da Constituição aplica-se às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento das atividades nele descritas;

4) HUGO DE BRITO MACHADO - A questão de saber se a limitação constitucional do § 3º do art. 155 da Constituição Federal aplica-se às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento das atividades nele descritas, respondo sim;

5) MARIA TERESA DE CÁRCOMO LOBO - O legislador, ao utilizar no mesmo espaço normativo vocábulos diferentes, referentes a institutos tributários com cargas exacionais diferentes --impostos e tributos-- deixou expressamente consignada a impossibilidade de incidência de contribuições sociais sobre o faturamento das atividades descritas no comando do preceito constitucional;

6) BERNARDO RIBEIRO DE MORAES - O vocábulo "tributo", constante do § 3º do art. 155 da Constituição Federal, abrange os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria (Constituição, art. 145) e mais o empréstimo compulsório e as contribuições sociais (arts. 148 e 149), bem como as contribuições relativas à seguridade social (art. 195). A limitação constitucional do § 3º do art. 155 aplica-se às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento, em

especial sobre as atividades relacionadas com minerais do país, energia elétrica, combustíveis derivados de petróleo e telecomunicações;

7) AIRES FERNANDINO BARRETO - Sendo as contribuições tributos, segue-se, necessariamente, que não poderão incidir sobre "operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país" (cf. § 3º do art. 155 da Constituição Federal);

8) SACHA CALMON NAVARRO COELHO - A Constituição de 1988 colocou a polêmica sob novo enfoque, ao dar tratamento tributário às contribuições em geral - sociais, inclusive de custeio da Seguridade, de intervenção no domínio econômico e corporativas;

9) CELSO RIBEIRO BASTOS - O Texto Constitucional é extremamente claro, não dando margem a nenhum outro tipo de interpretação que não seja a de que só poderão recair sobre as referidas atividades os tributos constantes na exceção prevista constitucionalmente. Isso significa que as contribuições sociais incidentes sobre o faturamento das atividades descritas no § 3º do art. 155 estão automaticamente proibidas de recaírem sobre tais atividades, uma vez que estas atividades estão imunes a qualquer tipo de tributo que não os constantes da exceção expressa no referido dispositivo da Lei Maior. Ademais, cumpre ressaltar que a nossa Constituição Federal de 1998 não se limitou a dizer "nenhum outro imposto" - ela foi mais além, referindo-se "a nenhum outro tributo";

10) FRANCISCO DE ASSIS ALVES - A constituição é enfática ao determinar que nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país. Assim sendo, temos como certo que as contribuições sociais, que são espécies

tributárias, não poderão incidir sobre o faturamento das atividades descritas no mencionado comando constitucional;

11) JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO - A COFINS e o PIS -que são contribuições sociais destinadas à seguridade social revestem-se da natureza tributária em razão de seu peculiar regime jurídico, consoante diretriz do STF- incidem sobre o faturamento, concernente a operações (negócios jurídicos) mercantís e civís.

As operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país -salvo as exceções constitucionais- são imunes a quaisquer tributos e, por conseqüência, sobre elas não incidem as mencionadas contribuições sociais;

12) ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO - Sim. A imunidade prevista no § 3º do art. 155 da Constituição Federal, referida ao gênero tributo, aplica-se às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento, PIS e COFINS, nas vendas de energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país;

13) MOISÉS AKSELRAD - Assim, não resta a menor dúvida quanto a serem as contribuições sociais, inclusive as destinadas à seguridade social, referidas nos arts. 149 e 195 da CF, espécies do gênero tributo. E se de tributo se trata, via de conseqüência aplica-se-lhes a regra de imunidade contida no art. 155, § 3º, da CF, ainda que essas contribuições sociais tenham por escopo incidir sobre o faturamento (receita) das atividades referidas no mencionado art. 155, § 3º, da CF, uma vez que o faturamento, em si mesmo, é uma decorrência da própria atividade ("operações relativas a") que, em toda a sua plenitude (com a ressalva apenas dos impostos possíveis), está abrangida pela norma em causa;

14) PLÍNIO JOSÉ MARAFON - Respondemos no sentido de que a limitação constitucional do § 3º do art. 155 da CF aplica-

se às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento das atividades nele descritas;

15) ANTONIO MANOEL GONÇALEZ - Portanto, deve-se entender que o dispositivo (art. 155, § 3º, CF) se refere, tão-somente, aos impostos nela mencionados. De forma sintética respondemos à quarta indagação: A limitação constitucional do § 3º do art. 155 da CF se aplica, exclusivamente, à espécie tributária imposto;

16) VINICIUS T. CAMPANILE - Considerando-se que as imunidades devam ser interpretadas extensivamente, e no caso concreto, deva-se utilizar igualmente do método da interpretação teleológica, na medida em que o constituinte visou excluir as operações com tais produtos ou serviços, por sua importância no progresso do país, nos moldes da Comissão de Sistematização que foi aprovada pelo Plenário da Constituinte, ao contrário do que decidiu a 2a. Turma do STF, entendemos que a limitação constitucional do § 3º do art. 155 da Constituição Federal aplica-se às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento das atividades nela descritas;

17) FERNANDO FACURY SCAFF - No caso do art. 150, VI, CF/88, a imunidade abrange apenas os impostos.

Porém, no caso do art. 155, § 3º, CF/88, a expressão é clara, "... nenhum outro tributo incidirá ...". Logo, entendo que a imunidade aí constante se aplica também sobre as contribuições sociais incidentes sobre o faturamento das atividades nele descritas.

No presente caso a situação agrava-se em razão de que este artigo já foi modificado pelo constituinte derivado (Emenda Constitucional 3), mantendo, porém, a expressão "tributo".

Não cabe ao intérprete distinguir onde a lei não o faz;

18) MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES - A imunidade constante do § 3º do art. 155 da CF abrange os tributos

genericamente.

Trata-se de imunidade objetiva que deve incluir as contribuições de custeio para a Seguridade Social, como a COFINS e o PIS, que incidem sobre o faturamento, em razão da natureza tributária de tais contribuições.

O constituinte, ao utilizar no mesmo dispositivo constitucional vocábulos diferentes, referentes a institutos tributários diversos -impostos e tributos-, deixou expressa a impossibilidade de incidência de contribuições sociais sobre o faturamento das atividades relacionadas com operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais.

A interpretação teleológica do § 3º do art. 155 da CF, portanto, revela que a lei suprema concedeu a imunidade parcial, autorizando para essas atividades a incidência apenas do ICMS, do Imposto de Importação e do Imposto de Exportação.

A imunidade, sendo uma limitação ao poder de tributar, nos termos colocados no § 3º do art. 155 da CF, aplica-se às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento das atividades nele descritas;

19) MARIA HELENA TAVARES DE PINHO TINOCO SOARES - Sim. A limitação constitucional ao § 3º do art. 155, da CF/88, aplica-se às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento das atividades nele descritas;

20) HELENILSON CUNHA PONTES - Sim. A limitação constitucional ao § 3º do art. 155, da CF/88, aplica-se às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento das atividades nele descritas;

21) MARCELLO MARTINS MOTTA FILHO - Sim. A imunidade prevista no § 3º do art. 155, da CF/88, compreende às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento, alcançando as atividades envolvendo energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo,

Desta forma, a expressão "operações relativas à energia elétrica, minerais, telecomunicação e combustíveis" não abrangeriam a operação de "faturamento", que, para tais efeitos, deixaria de ser uma operação, mas passaria a ser um ato

---

combustíveis e minerais, uma vez que no conceito de faturamento estão incluídas as operações;

22) LUIZ ANTONIO CALDEIRA MIRETTI, MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ E MARIA ODETE DUQUE BERTASSI - Sim. As operações referidas no § 3º do art. 155, da CF/88, gozam de imunidade em relação a todo e qualquer tributo, salvo os que ali estão expressamente excepcionados;

23) RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, JOÃO FRANCISCO BIANCO, PEDRO GUILHERME ACCORSI LUNARDELLI E ROBERTO NUNES PEREIRA - Sim. A limitação constante do § 3º do art. 155, da CF/88, aplica-se às contribuições sociais sobre o faturamento das atividades nele descritas;

24) YONNE DOLÁCIO DE OLIVEIRA - Sim. Para evitar excessiva oneração fiscal na prestação dos serviços e operações de circulação de mercadorias referidas no § 3º, do art. 155, da CF/88, a lei suprema criou a imunidade, excetuando desta, apenas, o ICMS, o II e o IE;

25) FÁTIMA FERNANDES DE SOUZA GARCIA - Sim. A limitação constitucional ao poder de tributar veiculada no § 3º do art. 155, da CF/88, é aplicável a qualquer tributo - inclusive contribuições sociais- incidente sobre substrato econômico que decorra diretamente de operações mercantís envolvendo as mercadorias e serviços nele contemplados" (livro de apoio ao XXIII Simpósio Nacional de Direito Tributário, ed. IOB, 17/10/98).

isolado, objetivando essa interpretação conveniente, produzir "receita tributária" vedada pela Constituição.

Toda esta linha de argumentação, parece não se sustentar, à luz do disposto no artigo 195, inciso I, letra "b" na nova redação da E.C. nº 20/98.

Com efeito, a dicção legislativa maior é a seguinte:

> *"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".*

Pela primeira vez, o constituinte torna claro que "faturamento" não é "receita". E determina que tanto a "receita" como o "faturamento" podem ser incididos por contribuições sociais.

Os bancos, ao contrário do que pretenda a Lei 9718/98, não faturam, sendo sua receita proveniente de atividades outras, não objeto de faturamento (5).

Por outro lado, "faturamento" é operação, essencialmente, de natureza mercantil que implica a emissão de documento de cobrança, que, duplicado, tem permitido as empresas descontarem seus títulos no sistema financeiro para antecipação de receitas. A este documento descontável na rede bancária, se denomina duplicata, pois é uma "duplicata" da "fatura" que permite à empresa mercantil cobrar de seus

---

(5) A isenção concedida pela lei complementar 70/91, está no artigo 11 assim redigido: "Art. 11 Fica elevada em oito percentuais a alíquota referida no § 1º do artigo 23 da Lei nº 8212, de 24 de julho de 1991, relativa à contribuição social sobre o lucro das instituições a que se refere o § 1º do artigo 22 da mesma lei, mantidas as demais normas da Lei nº 7689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações posteriormente introduzidas.
§ único. As pessoas jurídicas sujeitas ao disposto neste artigo ficam excluídas do pagamento da contribuição social sobre o faturamento, instituída pelo artigo 1º desta Lei Complementar".

fornecedores o valor da venda comercial realizada (6).

---

(6) É bem verdade que a lei 5474/68 alargou a emissão de duplicata para a prestação de serviços, mas só aqueles serviços que podem ser "faturados" e não, como os dos bancos, que não podem serem "faturados", por ser de circulação de dinheiro. Alguns serviços bancários podem, todavia, ser objeto de faturamento. Mauro Grinberg, sobre a duplicata de prestação de serviços, escreve: "Ao lado da duplicata, considerada como título representativo de venda mercantil, a Lei nº 5.474, de 1968, aqui chamada Lei de Duplicatas, ampliou a aplicação da duplicada de prestação de serviços, regida pelos seus arts. 20 a 22.

O art. 20 define quem pode emitir duplicata de prestação de serviços: "As empresas, 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".

Na verdade, o que a Lei de Duplicatas fez foi ampliar o rol dos que podem emitir tais duplicatas, que já eram previstas na Lei nº 4068, de 1962.

Tal diploma legal, declarando serem comerciais as empresas de constituição, facultou a estas a emissão de duplicatas de serviço.

Dizem Osmar José Martins e Angelito Aiquel: "... Facultou-se a estas emitir duplicatas, no caso, tipicamente representativas de prestação de serviços porque, de um modo geral, as empresas construtoras limitam-se à execução da obra contratada, cingem-se à realização de um contrato

Faturamento, portanto, não se confunde com receita, pois é operação que antecede a obtenção da receita, sendo operação fundamentalmente comercial, podendo ser praticada também em relação a alguns serviços.

A "fatura", portanto, é um documento nitidamente mercantil, que pode ser substituído por outras formas de documentos de cobrança, como a nota promissória, a letra de câmbio aceita, o cheque pré-datado (de rigor, deveria ser chamado de pós-datado) etc.

Já "receita" pode decorrer de inúmeras outras operações e atividades não necessariamente mercantís, sendo resultado de operação posterior, e pode não implicar sequer qualquer faturamento anterior. Só as empresas mercantís ou algumas de prestação de serviços podem faturar, mas todas as

---

de lavor, enquanto os materiais são adquiridos pelo dono da obra ou em seu nome (A nova Lei de Duplicatas comentada, 3ª ed., Sulina, p. 168)" (Enciclopédia Saraiva do Direito, vol. 29, p. 422/423).

pessoas físicas e jurídicas podem obter receita, pois esta é sinônimo de algo que se recebe.

Ora, o constituinte, ao perceber que a incidência sobre "faturamento" era menos abrangente, e ao perceber que "receita" não é "faturamento", até porque se trata de duas operações, temporalmente, realizadas em períodos distintos, decidiu mostrar que a "receita" sendo uma operação diversa da operação do "faturamento", poderia se também configurar base de cálculo de contribuição social. Alargou, portanto, o campo de sua exigência para além dos limites do faturamento e abrangendo operações que podem não ser objeto do ato de faturamento, seja porque utilizadas outras formas de cobrança, seja porque não comportem faturamento.

Ora, ao reconhecer que "faturamento" não é "receita", o constituinte deixou claro que a definição infraconstitucional que, à luz do texto constitucional anterior à Emenda 20/98, equivale "faturamento" a "receita", é inconstitucional, pois só agora, por força da referida Emenda, é que as "receitas" passaram a figurar como base de

cálculo de contribuição, que não eram até o dia 15/12/1998 (7).

Com isto, a própria Lei 9718/1998, que retirou isenção outorgada por lei complementar (como se lei ordinária pudesse revogar lei complementar), é, também, inconstitucional, pois promulgada antes de que a receita pudesse ser objeto de incidência de qualquer contribuição social (8).

À evidência, a partir da E.C. nº 20/98 qualquer

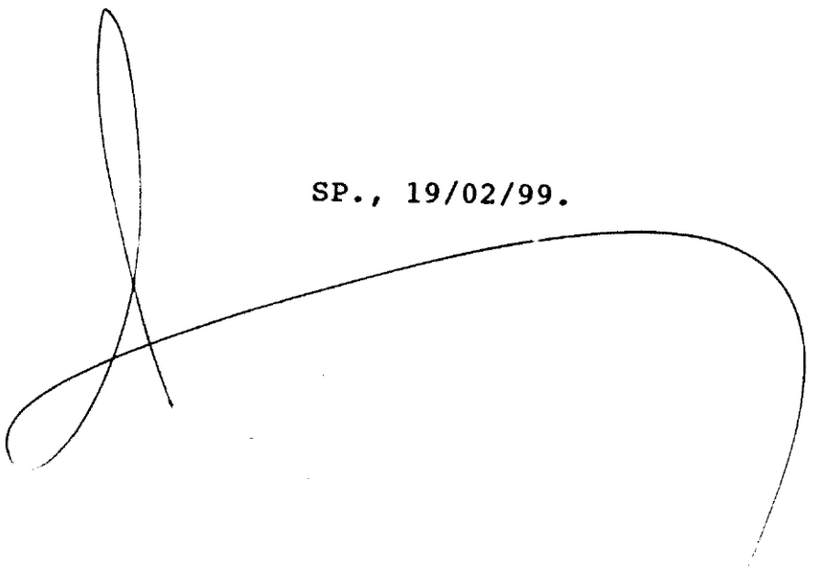
---

(7) À evidência, o artigo 12 da E.C. nº 20 assim redigido: "Até que produzam efeitos as leis que irão dispor sobre as contribuições de que trata o art. 195 da Constituição Federal, são exigíveis as estabelecidas em lei, destinadas ao custeio da seguridade social e dos diversos regimes previdenciários" fala de leis "constitucionais" e não de "leis inconstitucionais", o que vale dizer apenas as "leis constitucionais" continuarão a produzir efeitos até que sejam elaboradas novas leis nos termos da atual dicção constitucional.

(8) Hugo de Brito Machado, em diversos seminários e conferências tem se manifestado que o aspecto formal da lei é fundamental. Lei complementar só pode ser mudada por lei complementar e leis ordinárias por leis ordinárias, a não ser que uma nova ordem constitucional recepcione a antiga em outra forma, como ocorreu com o CTN (Lei 5172/66) na Constituição de 1967.

receita de empresa ou de entidade a ela equiparada por lei, poderá ser objeto de incidência de contribuição social, desde que veiculada por legislação posterior. Impossível o aproveitamento de diplomas legislativos que nasceram inconstitucionais, para permitir a cobrança de tais contribuições, não tendo esse alcance o art. 12 da referida Emenda.

SP., 19/02/99.



IGSM/mos
aoperf