

PIS/COFINS: RECEITAS SUJEITAS AO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE E OS SERVIÇOS POSTAIS (LEI Nº 10.833/2003 E LEI Nº 9.718/1998)

MARIA DO ROSÁRIO NOGUEIRA VIDAL

Advogada da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos desde 2004. Orientadora de Prática Jurídica de Direito Processual Civil no UNICEUB de 2002 à 2008. Bacharel em Direito pelo Centro Universitário de Brasília - UNICEUB (2000). Pós-graduada em Direito do Trabalho e Processo do Trabalho pelo Instituto Processus. Pós- Graduada em Direito Tributário e Finanças Públicas pelo Instituto de Direito Público – IDP. E-mail: rosarion@correios.com.br

RESUMO

O presente artigo abordará a possibilidade de incidência de PIS e COFINS dos serviços de correios e telégrafos prestados pela ECT e o atual perfil legislativo e jurisprudencial sobre o tema. A controvérsia sobre a incidência dessas espécies tributárias é bastante relevante, pois a natureza sui generis da ECT – que, de um lado, auferir renda na prestação das suas atividades, por outro atua em caráter monopolista na prestação de serviços postais – dificulta tomada de posição acerca do assunto.

Palavras-chave: ECT. Serviços postais. PIS. COFINS. Incidência

ABSTRACT

This article will address the possibility of PIS and COFINS on postal and telegraph services provided by ECT and the current legislative and jurisprudential profile on the subject services . The controversy about the incidence of these tributaries species is very relevant since the sui generis nature of ECT - that on the one hand, earns income in performing its activities , the other operates monopolist in the provision of postal services - difficult stance on the subject .

Keywords: ECT. Postal services. PIS. COFINS. Incidence.

Sumário: 1. Considerações preliminares. A natureza tributária das contribuições (PIS/COFINS). 2. Histórico Legislativo e o Regime da Não Cumulatividade. 3. A Incidência das Contribuições nos Serviços Prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. 4. Serviços postais exclusivos e não exclusivos. 5. Considerações finais 6. Referências

1. Considerações preliminares. A natureza tributária das contribuições (PIS/COFINS)

Antes de adentrar na análise específica da incidência da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) nos serviços postais da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT, necessário se faz reconhecer a feição tributária das citadas contribuições.

O advento da Constituição Federal de 1988 acabou por dissipar a divergência existente em relação a natureza jurídica das retromencionadas contribuições quando as inseriu, geograficamente, no título referente ao Sistema Tributário Nacional.

Portanto, em conformidade com a moderna doutrina e com o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, as contribuições sociais previstas na Constituição Federal se revelam como uma das espécies do gênero tributo, ao lado dos impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios, compondo assim a chamada teoria pentapartida dos tributos.

Na verdade as contribuições sociais constituem uma espécie do gênero tributo. A rigor, portanto, teríamos de dividi-las em subespécies. Preferimos, porém fazer referência a elas como gênero e dividi-las em espécies, a saber: (a) contribuições de intervenção no domínio econômico, (b) contribuição de interesse de categorias profissionais e (c) contribuições de Seguridade Social.¹

Dentro da classificação exposta acima as contribuições sociais PIS e COFINS se enquadram como contribuições de Seguridade Social. Essas contribuições sociais possuem a característica da vinculação de suas receitas à finalidades específicas.

¹ MACHADO, 2009. P. 415.

Podemos concluir, portanto, que o produto da arrecadação das citadas contribuições servirá para custear a Seguridade Social, que por força de dispositivo constitucional compreende o conjunto integrado de ações nas áreas da saúde, assistência social e previdência social (art. 194 da CF/88)².

2. Histórico Legislativo e o Regime da Não Cumulatividade

A quantidade de alterações que incidem na legislação tributária acabam por colocar o Estado frente a uma enorme quantidade de demandas judiciais. No caso do PIS e da COFINS, vários foram os questionamentos judiciais e as polêmicas que giraram em torno dessas duas contribuições conforme veremos adiante.

Inicialmente cabe consignar que tanto o PIS quanto a COFINS são destinados ao financiamento da seguridade social e possuem sua base de custeio atrelada às contribuições dos empregadores e das pessoas jurídicas em geral.

A criação da Contribuição do Programa de Integração Social se deu por intermédio da Lei Complementar nº 7/1970, legislação posteriormente recepcionada pela Constituição Federal de 1988, nos termos do art. 239³.

Já a previsão da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) nasceu na redação original da Constituição (art. 195, da CF/1988), instituída pela Lei Complementar nº 70/1991.

Portanto, a diferença temporal básica entre elas é que uma se apresenta como legislação pré-constitucional (PIS) e a outra foi inserida no sistema tributário nacional pela própria carta constitucional (COFINS).

A COFINS é vista como a sucessora do Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL, que também tinha por objetivo financiar a Seguridade Social.

A declaração de inconstitucionalidade do FINSOCIAL por parte do Supremo Tribunal Federal exigiu do governo a criação desta nova contribuição para repor a perda da antiga receita.

A extinção do FINSOCIAL por força da decisão judicial antes referida

² Art. 194. A seguridade social compreende um 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.

³ 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.

acabou ainda por coincidir com a ampliação que a nova carta constitucional deu ao atendimento à Seguridade Social, o que por si só já fazia gerar uma necessidade de reposição imediata de nova fonte de custeio inclusive com aumento na arrecadação. Criou-se, com isso, a COFINS.

E foi exatamente sobre essa base de cálculo das fontes de custeio que nasceu a primeira das várias discussões que giraram em torno dessas contribuições. Isso porque a redação original do art. 195 da Constituição, no que tange especificamente ao recolhimento das empresas, trazia a previsão de que as contribuições seriam feitas com base em seus respectivos faturamentos.

Ocorre que com a publicação da Lei nº 9.718, de 15/11/98 passou-se a considerar como base da contribuição a totalidade das receitas obtidas pelas empresas e não mais o faturamento.

Essa ampliação da base de cálculo da fonte de custeio foi feita mediante o artifício de igualar conceitualmente os termos faturamento e receita.

Tal mecanismo foi objeto de questionamentos pelo fato de a legislação infraconstitucional ter alterado uma base de cálculo prevista na própria Constituição.

Entretanto, a justificativa utilizada para defender tal situação foi a de que não se tratava de alteração e sim da criação de nova fonte de custeio fundamentado na permissão extraída do § 4º, do art. 195, da Constituição Federal, que esclarece que a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão 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:

(...)

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

Entretanto, outro problema surgiu quando se invocou a citada permissão legal de estabelecimento de nova fonte de custeio, qual seja, a necessidade do cumprimento de três requisitos constitucionais.

Para se criar nova fonte de custeio na forma pretendida seria necessário além da edição de lei complementar, que a nova fonte não tivesse o mesmo fato gerador e nem a mesma base de cálculo de outros tributos já previstos na Constituição, bem como a previsão de um regime

não cumulativo.

A contribuição de certa forma passava no teste da exigência de lei complementar, requisito afastado pelo próprio Supremo Tribunal Federal, e na ausência de idêntico fato gerador ou base de cálculo.

Acontece que, mesmo diante das reivindicações do setor privado, a COFINS permanecia sendo um tributo cumulativo, ou seja, havia sobre ele uma tributação em cada uma das fases do processo na chamada incidência tributária "em cascata", fato que impedia a criação da nova fonte de custeio.

A Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/1998, aparentemente veio solucionar a questão da criação de nova base de custeio previsto na Lei nº 9.718/98, ao constitucionalizar essa tributação em cima da receita. Só que a alteração acabou por gerar outras discussões visto que não conseguiu retirar o vício de inconstitucionalidade da mudança legal da base de cálculo.

Ocorre que a lei 9.718 foi publicada em 28 de novembro de 1998, enquanto a Emenda Constitucional 20 ingressou no sistema somente dia 15 de dezembro do mesmo ano, ou seja, dezoito dias mais tarde, o que macula o art. 3º, inciso I da lei ordinária de inconstitucionalidade, na medida em que o texto constitucional vigente à época da publicação da lei 9.718 somente autorizava a incidência das contribuições sobre o faturamento.⁴

É isso se deu pelo fato de que o controle de constitucionalidade precisa ser aferido na contemporaneidade da lei com as normas constitucionais em vigor no momento de sua produção. Portanto, a tentativa de constitucionalizar não foi capaz de retirar o descompasso existente entre a Lei 9.718/98 e a norma constitucional que se encontrava vigente antes da aprovação da emenda.

Nesse sentido, transcreve-se ementa do Recurso Extraordinário nº 346.084 no qual o Supremo decidiu, por maioria de votos, que a alteração da base de cálculo era inconstitucional:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE-ARTIGO 3º, §1º DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998-EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.
TRIBUTÁRIO-INSTITUTOS-EXPRESSÕES E VOCÁBULOS- SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e

⁴ PEIXOTO, 2009. p.67.

formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente.
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS-RECEITA BRUTA-NOÇÃO
INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART 3º DA LEI 9.718/98.

A jurisprudência do Supremo, ante a redação do art. 195 da Carta Federal anterior a Emenda Constitucional nº 20 consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independente da atividade por elas desenvolvidas e da classificação contábil adotada⁵.

Outra mudança trazida ao ordenamento jurídico pela Lei nº 9.718/98 foi a alteração das alíquotas das duas contribuições. A COFINS tinha uma alíquota de 2% e passou para 3% e o PIS passou a ter uma alíquota de 0,65%.

Entretanto, houve uma alteração ainda mais substancial na alíquota por ocasião da edição da Lei nº 10.833/2003, que instituiu o regime da não-cumulatividade para a COFINS. Tal regime também foi adotado para o PIS por força da Lei nº 10.637/2002.

Essas contribuições, desde sua origem, sempre foram cobradas de forma cumulativa ou em cascata, eis que incidentes sobre cada etapa da cadeia produtiva de forma indiscriminada, agregando valor aos produtos e serviços⁶, na forma não cumulativa. Por força da lei, passou-se a adotar o sistema não cumulativo com base em um valor maior da alíquota a incidir sobre a receita ou faturamento das empresas.

O motivo da majoração da alíquota de 3% para 7,6% se apresentou como mais uma tentativa de compensar a receita perdida nesse novo formato de arrecadação proporcionado pelo regime da não-cumulatividade. Essa nova técnica de apuração do valor a ser tributado tem por característica a compensação do tributo recolhido nas operações anteriores com o valor recolhido na próxima operação.

Ao permitir esse abatimento, foi necessário aumentar o valor da alíquota para que a perda na arrecadação não fosse tão elevada.

Importante frisar que a sistemática da não-cumulatividade da COFINS e do PIS encontra certa diferença com aquela que é feita sobre a circulação de bens, como no caso do IPI e do ICMS, tributos não-cumulativos por força constitucional.

⁵ STF. RE 346084/PR, Relator Ministro Ilmar Galvão, Relator p/ Acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, publicado em 1º/9/2006.

⁶ PEIXOTO, 2009. p.17.

Nestes, o contribuinte pode transferir o ônus tributário para terceiros, estando o instituto muito mais adaptado a venda de produtos e não exatamente para a prestação de serviços.

Com efeito, as Leis 10637/02 e 10833/03 instituíram um sistema legal de abatimento de cálculos, que, diferentemente de outros tributos não cumulativos no Sistema Tributário Nacional (ICMS e IPI), não trabalhava a vinculação direta dos créditos aos débitos da etapa anterior lançados nas notas fiscais.⁷

Portanto, pode-se concluir que neste caso há um sistema diferente, que recairá diretamente sobre a receita bruta da empresa, e não sobre as operações. Um sistema de crédito diferenciado para o prestador do serviço.

Ainda por determinação legal (Lei nº 10.833/2003), ficou consignado que o aumento da alíquota incidiria apenas sobre as pessoas jurídicas que calculassem a contribuição com base no lucro real da empresa (criação do sistema não cumulativo), permanecendo os demais com a alíquota de 3% (no antigo sistema cumulativo).

Conforme visto, nem todos os contribuintes tiveram a possibilidade de se enquadrar no novo sistema não cumulativo recém-criado.

Tanto o art. 10 da Lei nº 10.833/2003 quanto o art. 8º da Lei nº 10.637/2002 trouxeram uma lista de entidades e de receitas específicas que deveriam ser excluídas do regime não cumulativo do PIS e da COFINS. O art. 15 da Lei nº 10.833/2003 estendeu ao PIS algumas das exclusões do regime não cumulativo da COFINS.

Criou-se, com isso, um duplo mecanismo de tributação, estabelecido na permanência do antigo sistema cumulativo da COFINS e do PIS baseado na eleição legal de determinadas pessoas jurídicas ou de certas receitas.

Pela leitura do caput do citado dispositivo, fica evidente que o legislador elegeu dois grandes grupos para segregar as pessoas jurídicas que estarão sujeitas ao regime cumulativo e ao não cumulativo: no primeiro o critério adotado é o subjetivo, porquanto considera características tributárias da própria pessoa jurídica; no segundo o critério é objetivo, porque submete algumas receitas ao regime cumulativo ainda que a pessoa jurídica esteja enquadrada no regime não cumulativo⁸.

Dentre as receitas que foram escolhidas para permanecer no antigo sistema, uma especificamente chama a atenção pelo fato de o recado ter sido dado diretamente pelo legislador aos Correios, conforme se depreende do inciso XXII, do art. 10 da Lei da COFINS:

⁷ Idem, *ibid.*

⁸ Idem, *op. cit.* p. 132.

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(...)

XXII - as receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos; (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)

A interpretação do dispositivo está mais do que clara no sentido de estabelecer aos Correios a manutenção da sistemática até então adotada. Ou seja, era preciso manter o regime cumulativo com a sua respectiva alíquota de 3% (três por cento).

Feitas essas considerações iniciais para contextualização do tema, discorre-se a seguir sobre as consequências jurídicas dessa alteração em relação à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos.

3. A Incidência das Contribuições nos Serviços Prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos

Tendo os Correios a natureza jurídica de empresa pública, auferirá renda e, por isso, também deverá contribuir para a Seguridade Social.

Com base nessa premissa e no que fora exposto até o presente momento temos a seguinte situação: a incidência das contribuições PIS e COFINS na receita decorrentes da prestação de serviços postais prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos deverá permanecer no antigo sistema cumulativo que manteve por força de lei a alíquota de 3%.

É certo que a literalidade do dispositivo parece esconder uma aparente segurança jurídica quanto ao tema.

Mantendo o formato do antigo regime para as receitas dos Correios basta continuar aplicando as normas relativas ao sistema cumulativo vigente desde a origem dessas contribuições.

Entretanto, falou-se em uma aparente segurança jurídica para trazer ao debate a questão da clássica divisão formulada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no que tange à divisão dos serviços postais prestados pelos Correios em exclusivos e não exclusivos.

A pergunta que se faz neste momento é como harmonizar o texto literal inserido no ordenamento jurídico pela Lei nº 10.965/2004 com a decisão do Supremo Tribunal Federal em 2009 por ocasião do julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF nº 46) que faz a diferenciação do tipo de serviço prestado.

4. Serviços postais exclusivos e não exclusivos

As leis que criaram o regime da não-cumulatividade para o PIS e a COFINS e que de certa forma fizeram uma série de outras modificações para estas contribuições não chegaram a trazer mudanças na sistemática de incidência em relação, especificamente, aos Correios em face de uma específica previsão legal.

Isso porque, mesmo após as alterações ocorridas entre 2002 e 2003, a nova legislação de 2004 de forma enfática declarou que os Correios seriam tributados na forma do antigo regime.

Nota-se que se o problema ficasse apenas no âmbito da legislação a questão estaria resolvida.

Entretanto, não se poderia desprezar o entendimento exposto pelo STF na ADPF nº 46, que exigiu, para fins tributários, a diferenciação dos serviços prestados pelos Correios. Transcreve-se trecho da ementa do citado acórdão:

O serviço postal – conjunto de atividades que torna possível o envio de correspondência, ou objeto postal, de um remetente para endereço final e determinado – não consubstancia atividade econômica em sentido estrito. Serviço postal é serviço público. A atividade econômica em sentido amplo é gênero que compreende duas espécies, o serviço público e a atividade econômica em sentido estrito. Monopólio é de atividade econômica em sentido estrito, empreendida por agentes econômicos privados. A exclusividade da prestação dos serviços públicos é expressão de uma situação de privilégio.

Atualmente o entendimento que prevalece sobre o tema é que os Correios podem prestar serviço público exclusivo ou podem prestar um serviço público não exclusivo, sendo este último caso caracterizado por ser atividade econômica em sentido estrito, terreno em que a empresa pública passa a competir com o setor privado.

A título de exemplo, em alguns julgados do Supremo sobre questões de imunidade restou consignado que se aplicará a imunidade recíproca somente em relação aos bens e serviços relacionados com as atividades que constituem serviço público exclusivo da União (serviço postal e correio aéreo nacional), mas não as demais atividades exercidas pela ECT em regime de concorrência⁹.

Em síntese, a conclusão a que se chega é que nos casos em que os

⁹ GODOI, 2011. p. 51.

Correios participam de forma concorrencial na prestação de alguns serviços postais teria que se igualar a empresa privada. O fundamento jurídico para não haver diferença no tratamento tributário entre as empresas estatais e as empresas privadas que desempenham atividade estaria no § 2º, do art. 173 da Constituição Federal.¹⁰

Portanto, como afastar essa diferenciação jurisprudencial e incidir sobre a receita dos Correios na prestação de atividade econômica a alíquota de 3%, enquanto as outras empresas pagam a alíquota de 7,6% com base no regime da não-cumulatividade?

Como dito, por ser a lei anterior a decisão da Suprema Corte, esta não poderia conter nenhuma diferenciação quanto ao tipo de serviço que será prestado pelos Correios, utilizando-se do antigo regime da cumulatividade indistintamente.

Deveríamos agora interpretar o dispositivo legal à luz do entendimento jurisprudencial que diferencia, não só para fins tributários, o tipo de serviço prestado pela empresa pública com a finalidade de se manter uma simetria jurídica com as empresas privadas que vão desempenhar as mesmas atividades econômicas.

Ou seja, para os serviços postais exclusivos se manteria o regime cumulativo e para os serviços não-exclusivos se aplicaria a nova sistemática da não-cumulatividade no intuito de igualar a ECT com as empresas privadas.

5. Considerações finais

Parece que seria muito superficial tratar esta matéria unicamente sobre o prisma da divisão dos serviços prestados pelos Correios para se chegar a uma conclusão de que se deveria, ou não, aplicar a sistemática da não-cumulatividade a determinados tipos de serviços postais prestados pelos Correios.

O ponto central da questão se encontra na resposta de qual é o papel do Estado na intervenção do domínio econômico.

É inegável que quando a União criou uma empresa pública para manter o serviço postal sob sua titularidade reconheceu a relevância de interesse público para esse serviço.

Muito mais que a prestação dos serviços perceptíveis pela população, os Correios exerceram e exercem um papel fundamental na integração desse país continental que é o Brasil.

Basta olhar um pouco para a história para percebermos que a

¹⁰ Art. 173 (...) § 2º - As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

estrutura da rede dos Correios foi essencial para a própria política de integração nacional, garantindo de uma forma igualitária a prestação dos serviços públicos a usuários de todas as unidades federativas. Não seria exagerado afirmar que em várias localidades foram responsáveis por inaugurar a própria presença estatal.

Não poderiam esses serviços ficar dependendo das variações do mercado econômico, que traria a insegurança de que num determinado momento poder-se-ia ter uma empresa que concorre com os Correios, e amanhã não ser mais interessante a sua continuidade, fazendo com que a população, via de consequência, fique desassistida.

É certo argumentar que as empresas privadas não terão a preocupação de iniciar, ou mesmo continuar, a prestação de serviços caso não seja economicamente vantajoso. Nem mesmo chegarão a certas regiões e localidades se o lucro não for compensador.

Sendo assim, os Correios não poderiam se igualar a uma empresa privada mesmo quando prestem os serviços considerados como não exclusivos, conforme se estabeleceu na decisão do Supremo Tribunal Federal.

Essa questão se reforça face à constatação de que os Correios não atuam visando lucros, os quais – quando ocorrem – são reaplicados em suas atividades-fins ou distribuídos à sua única detentora, a União Federal.

Sendo assim, a excepcionalidade da ECT fora bem delimitada pela Carta Política, bem como seus privilégios, inclusive a alíquota especial do COFINS, e abrange todos os serviços não-postais prestados pelos Correios, eis que destinados ao custeio e ao aprimoramento daqueles que a Constituição e a lei lhe confiam em regime de exclusividade.

As considerações ora expendidas valem também para os serviços postais não-exclusivos, sejam propriamente postais (entrega de impressos, encomendas, cecograma e serviços postais relativos a valores) ou não (“atividades correlatas” do art. 8º da Lei nº 6.538/78 e “outras atividades afins, autorizadas pelo Ministério das Comunicações”).

Portanto é plenamente sustentável a tese de que é possível se dar tratamento diferenciado para os Correios no que diz respeito à tributação da COFINS na alíquota de 3% mesmo a despeito do art. 173 da Constituição que prevê a igualdade de regimes.

6. Referências

GODOI, Mariano Seabra de. **Crítica a jurisprudência atual do STF em matéria tributária**. São Paulo: Dialética 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 30ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2009.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **PIS e COFINS na teoria e na prática: uma abordagem completa o regime cumulativo e não cumulativo**. São Paulo: MP, 2009.