

# ASPECTOS JURÍDICOS DA CSLL, COFINS E PIS E SUA INTERFERÊNCIA NA CARGA TRIBUTÁRIA DAS PESSOAS JURÍDICAS E EXISTÊNCIA DA BITRIBUTAÇÃO

Pedro Luís Teobaldo de Fontes<sup>1</sup>

Direito



cadernos de  
graduação

ciências humanas e sociais Facipe

ISSN IMPRESSO 1980-1785

ISSN ELETRÔNICO 2316-3143

## RESUMO

Este trabalho apresenta os aspectos jurídicos que giram em torno da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), dos COFINS e do PIS e as interferências na carga tributária das pessoas jurídicas, no sentido de esclarecer se a incidência destes se configuraria uma bitributação jurídica.

## PALAVRAS-CHAVE

CSLL. COFINS. PIS. Bitributação.

## ABSTRACT

This paper presents the legal issues that revolve around the Social Contribution on Net Income – CSLL, the COFINS and PIS and interference in the tax burden of corporations, in order to clarify whether the incidence of these would shape up a legal double taxation.

## KEYWORDS

CSLL. COFINS. PIS. Double Taxation.

## 1 INTRODUÇÃO

Primeiramente, temos que pontilhar algumas considerações acerca da competência tributária, para, a partir daí, falar sobre bitributação.

A Carta Magna determinou diante da ausência de hierarquia entre suas entidades políticas a competência de legislativa de cada uma delas, deixando repartido todo o campo de atuação da pessoa jurídica de direito público interno. Assim, a União, os Estados e os Municípios e também o Distrito Federal, estes sendo entidades jurídicas semelhantes, possuem suas competências tributárias definidas na lei maior, portanto, nenhum ente pode entrar na competência do outro, sob pena de inconstitucionalidade; salvo excessos permitidos na legislação.

As Contribuições possuem características ora de impostos, ora de taxas, tornando-se um ponto de grande e de constantes controvérsias e divergências. A competência para sua instituição pertence à União, segundo o mandamento do artigo 149 da Constituição Federal (CFRB/88), “compete à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas [...]”.

No decorrer da pesquisa será dissertado acerca dos fatores que envolvem a possível bitributação na CSLL, COFINS e no PIS/PASEP, brevemente sobre suas funções, incidência, alíquota e base de cálculos.

## 2 CONSIDERAÇÕES

As contribuições sociais, diante da Constituição Federal, não têm o condão de suprir o Tesouro Nacional de recursos financeiros. Leciona Hugo de Brito Machado (2008, p. 410) que as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, bem como as contribuições de seguridade social, possuem uma função parafiscal. Assevera ainda o autor que, destinam-se a suprir recursos financeiros de entidades do Poder Público com atributos específicos e sem vínculo com o Tesouro Nacional.

Ensina Caio Bartine (2013, p. 88) que as contribuições para o financiamento da seguridade social são instituídas pela União, com a finalidade de financiar toda a seguridade social, esta compreendida pela Previdência Social, Assistência Social e Saúde.

Eduardo de Moraes Sabbag, (2009, p. 134) afirma que “toda sociedade, de forma direta ou indireta, financia a seguridade social, o que revela a concretização do princípio da solidariedade”. Assevera ainda que este princípio cria um contexto particular, qual seja, o de que todos poderão ser chamados a contribuir, independente do grupo que pertencerem.

A partir de agora nos prostraremos a analisar as Contribuições da Seguridade Social (terminologia adotada pelo Supremo Tribunal Federal), nos direcionando a 4ª fonte de custeio: Empregador e Empresa, fundamentado ao artigo 195 da CRFB/88.

Sujeitam-se ao pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), as pessoas jurídicas e as pessoas físicas a elas equiparadas<sup>1</sup>. Esta contribuição social foi instituída pela Lei nº 7689/88, tendo como fato gerador o lucro das pessoas jurídicas, possuindo como base de cálculo o valor do resultado do exercício, antes do provimento do imposto sobre a renda.

A Carta Magna traz em seu artigo 195, I, uma menção a esta contribuição, fazendo entender por “empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada” como qualquer pessoa jurídica empregadora em potencial. O mencionado texto sofreu uma atualização, pois, anteriormente só previa o “empregador”, mas verdadeiramente a vontade do legislador é abranger as diversas formas de empresas. A ministra Ellen Gracie no julgamento do Recurso Extraordinário, deixou claro que a intenção do legislador era de abranger qualquer pessoa jurídica ou equiparada a empregador, vejamos:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. COFINS. PESSOA JURÍDICA SEM EMPREGADOS. EXIGÊNCIA. 1. O enunciado do art. 195, caput, da CF/88 “a seguridade social será financiada por toda a sociedade” revela a intenção do legislador constituinte de não excluir de ninguém a responsabilidade de custeá-la. O vocábulo “empregador” constante do inciso I desse artigo abrange a pessoa jurídica empregadora em potencial. Precedentes: RE 335.256-AgR e RE 442.725-AgR. 2. Agravo regimental improvido. (RE-AgR 249.841/PR, 2ª T., rel. Min. Ellen Gracie, j. 28-03-2006).

A respeito da base de cálculo, esta contribuição tem por base, o lucro contábil, que muitas vezes não correspondem ao lucro real para aplicação alíquota do imposto sobre a renda, que nesse caso abarca o lucro líquido do exercício, que é a somatória do

---

1. Informação extraída do site da Receita Federal, disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/ContribCsl/Default.htm>>. Acesso em: 4 nov. 2013.

lucro não operacional, do saldo da correção monetária e das participações nos lucros. O artigo 195 traz nas alíneas do seu inciso I<sup>2</sup>, as situações ondem ocorreram a incidência de tal tributo, podendo nestas opções ocorrer variações devido a ocorrência de base de cálculos e alíquotas diferenciadas, em razão do porte da empresa, da intensiva utilização da mão de obra, aplicando-se o princípio da capacidade contributiva.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, não se sujeita ao princípio da anterioridade tributária, respeitando apenas aos noventa dias entre a data da publicação da lei e o fato gerador. Assim, uma lei majorada sendo publicada, faltando exatos noventa dias para o fim do exercício, fará com que esta contribuição atinja os lucros percebidos no vigente exercício.

A Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público, incidente na importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços – PIS/PASEP-importação, bem como a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo importador de bens estrangeiros ou serviços do exterior – COFINS-importação, possuem dois fundamentos na atual Carta Magna, trazidos pela emenda nº 42 de 2003, acrescentando os incisos II no § 2º do art. 149 e o inciso IV do art. 195.

Segundo o professor Harada (2012, p. 353) estas contribuições têm um caráter híbrido, pois, servem tanto como um instrumento de intervenção do Estado na economia, como, também, um instrumento no financiamento da Seguridade Social. Frisa o doutrinador que essas novas contribuições instituídas pela Medida Provisória nº 64 de 2004, fundamentada na EC 42/2003, são diferentes das contribuições – PIS/PASEP e à COFINS tradicionais.

O COFINS<sup>3</sup> tradicional foi instituído no ano de 1991, pela Lei Complementar nº 70, que extinguiu o FINSOCIAL, incidindo aquele sobre o faturamento mensal uma alíquota de 2%, considerando a receita bruta das vendas e mercadorias e serviços. Essas contribuições fazem parte do rol das contribuições sobre o faturamento. O PIS/PASEP por meio da Constituição de 1988, passaram a financiar o programa do seguro-desemprego e o abono, sendo apurada pelas pessoas jurídicas de direito privado e as estas equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de

- 
2. Art. 195., I, a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
    - b) a receita ou o faturamento;
    - c) o lucro
  3. Constitucional. Tributário. COFINS. Imunidade. Livros, jornais e papel destinado à impressão. 1. O art. 150, VI, da Constituição Federal não contempla a imunidade da contribuição criada pela Lei Complementar 70/91, que se destina, exclusivamente, aos impostos, não cabendo, portanto, falar-se em imunidade pertinente à COFINS. 2. Recurso e remessa oficial providos. (Ac. un. da 4ª T. do TRF da 1ª R. – AC 96.01.09984- 0/MG – Rel. Juiz Eustáquio Silveira – j. 04.02.97 – Apte.: Fazenda Nacional; Apda.: Fórum Ltda. – DJU 2 10.03.97, p. 12.797 – ementa oficial).

economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês. A lei 9.718/98 prescreve que a COFINS será calculada sobre o faturamento, sendo este entendido como receita bruta. Assim, como é lecionado por Leonardo Paulsen (2012, p. 41):

As contribuições ao PIS e ao COFINS têm como base de cálculo, no regime cumulativo, o faturamento, forte na Lei 9.718/98. [...] O faturamento, por certo, é composto pelo produto das vendas de mercadorias e serviços e demais receitas constituídas pela realização do objeto da empresa. Apenas na perspectiva de raciocínio puramente econômico é que se poderia entender que o ICMS integra a base de cálculo das contribuições, por integrar o preço das mercadorias que acaba por compor o faturamento. De qualquer modo, os contribuintes pretendem excluir o ICMS da base de cálculo de tais contribuições sobre o faturamento, o que está em discussão na ADC 18, Rel. Ministro CELSO DE MELLO. Parece-nos que a tributação do faturamento, como riqueza do contribuinte, é válida, sempre juízo de que tal riqueza já esteja suportando o pagamento de outros tributos.

Ainda sobre o faturamento e receita bruta, leciona Leandro Paulsen (2013, p. 146) que:

**Faturamento.** Conforme restou definido pelo STF por ocasião do julgamento do RE 346.084, *faturamento*, é o produto da venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.

**Receita bruta.** *Receita bruta*, por sua vez, é expressão mais ampla que abrange não apenas o faturamento, como os demais ingressos definitivos produtos da atividade empresarial, envolvendo também aqueles decorrentes de exploração do patrimônio e de aplicação financeiras.

A respeito dessas contribuições, acima mencionadas, muito se debate se seria ou não a CSLL, o PIS/PASEP e o COFINS o fenômeno da bitributação, o debate é de longa data. No entanto é possível extrair que no geral o que ocorre é o *bis in idem* e não a bitributação jurídica. O *bis in idem* é constitucional, ou seja, a Constituição Federal o permite, este significa uma criação de um tributo com a mesma natureza jurídica de outro tributo já existente. Ricardo Alexandre (2011, p. 220) ensina que "ocorre o bis in idem (duas vezes sobre a mesma coisa) quando o mesmo ente tributante edita diversas leis instituindo múltiplas exigências tributárias, decorrentes do mesmo fato gerador".

A respeito do assunto Ricardo da Cunha Chimenti (2011, p. 19) leciona que:

No *bis* (repetido) *in idem* (a mesma coisa), o mesmo ente político tributa mais de uma vez o mesmo contribuinte em razão da

mesma causa. Há mais de uma lei do mesmo ente político com previsão de incidência sobre um mesmo fato. Simples atualização monetária não caracteriza o *bis in idem*.

Uma situação de exemplo acontece quando uma lei de um mesmo ente de federativo competente toma como semelhante hipótese de incidência ou base de cálculo de outro tributo de sua competência.

A bitributação já acontece quando dois ou mais entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) tributam sobre o mesmo fato gerador ou sobre a mesma base de cálculo, ou seja, ocorre uma invasão de competência, situação inconstitucional, p. e., um determinado Estado-membro instituiu um adicional de IPTU, mediante lei estadual, sobre o valor venal do imóvel urbano. Portanto, o Estado invadiu a competência do município com a criação do imposto incidente sobre a base de cálculo de tributo municipal.

A legislação só permite a bitributação em duas hipóteses, no caso do imposto extraordinário de guerra (IEG) e do empréstimo compulsório. Nesses dois tributos, que são de competência da União, o legislador federal pode se utilizar de fatos gerados dos tributos dos Estados ou dos Municípios. O *bis in idem* ocorre quando um mesmo ente federativo tributa um único fato gerador por mais de uma vez.

Diante disso, tanto faz tributar-se com alíquota de 4% com o nome de COFINS, ou tributar-se com a alíquota de 2% como PIS e outros 2% com o nome de COFINS. Restando claro a configuração do *bis in idem*.

O Supremo Tribunal Federal já se posicionou em sede de Recurso Extraordinário que é constitucional essa contribuição social<sup>4</sup>.

Sobre a bitributação encontramos essa jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 2ª Região que informa que não existe bitributação entre o PIS e o COFINS, vejamos, *ipsis litteris*:

PIS E COFINS. PRESTADORAS DE SERVIÇOS MÉDICO-HOSPITALARES. ART. 2º DA LEI Nº 10.147/2000 (ALÍQUOTA ZERO). INAPLICABILIDADE. 1. O objeto social da empresa é a prestação de serviços médico-hospitalares; os produtos que ela vende (medicamentos), portanto, têm relação direta com essa prestação. Os medicamentos não estão ali porque ela deseja vendê-los aos pacientes, de forma autônoma, como ocorre com as farmácias e drogarias, mas sim porque fazem parte intrínseca da forma de sua prestação de serviços. A venda dos medicamentos, portanto, não pode ser separada da atividade de

---

4. RE nº 187436-8, DJU, de 31-10-97, p. 55.562.

prestação de serviços, para fins de enquadramento em normas que estatuem benefícios fiscais. 2. Inexistência de violação ao princípio da legalidade, por parte do Ato Declaratório Interpretativo nº 26 /2004. 3. O fato de poder existir incidência cumulativa do PIS e da Cofins não significa bitributação. Em primeiro lugar, porque a própria legislação respectiva aplicável à autora enquadra-a no regime de incidência cumulativa do PIS e da Cofins. Em segundo lugar, porque o PIS e a Cofins são, por natureza, tributos cumulativos, sendo que a possibilidade de instituição de regimes não-cumulativos para sua incidência é novidade advinda com a EC nº 42/2003. 4. Inexiste, ainda, violação aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia. 5. Apelação improvida. Apelação Cível nº 200551010224691 RJ 2005.51.01.022469-1, Desembargador Federal LUIZ ANTONIO SOARES, 4ª Turma Especializada, julgamento em 26/10/2010.

Outro julgamento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região segue o mesmo entendimento acerca da não configuração da bitributação entre PIS e COFINS:

EXECUÇÃO FISCAL. REPRESENTANTE LEGAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. REGULARIDADE DA CDA. MEMÓRIA DE CÁLCULO. DESNECESSIDADE. PRESCRIÇÃO. NÃO OCORRENTE. CONFINS. CONSTITUCIONALIDADE. SELIC. APLICABILIDADE. MULTA. NÃO-CONFISCATÓRIA. REDUÇÃO. POSSIBILIDADE. RETROATIVIDADE DA LEI.

A responsabilidade tributária prevista no artigo 135, III, do CTN, imposta ao sócio-gerente, ao administrador ou ao diretor de empresa, é subjetiva e só se caracteriza quando há prática de atos com excesso de poderes ou de violação da lei, do contrato ou estatuto. O simples inadimplemento da obrigação tributária não é causa suficiente a ensejar a responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas, tampouco a dissolução de fato da sociedade configura prova robusta de infração à lei para ser redirecionado o feito. Da mesma forma, a decretação da falência da empresa não representa modo irregular de dissolução da sociedade, porque, além de estar prevista legalmente, se fundamenta numa faculdade assentada em favor do comerciante impossibilitado de honrar os compromissos assumidos. Todavia, havendo nos autos comprovação de que houve dissolução irregular da empresa com a prática de fraude e infração à lei, sobretudo quando há ação penal condenatória em face dos sócios-administradores, ficando autorizada a responsabilização tributária dos administradores da executada. A Certidão de Dívida Ativa goza de presunção de certeza e liquidez, só elidida por prova irrefutável que, no caso, não foi produzida

pela embargante, portanto inexistente violação ao art. 2º, § 5º, da Lei de Execução Fiscal. A citação da empresa devedora interrompe a prescrição também em relação ao sócio, consoante artigo 125, inciso III, do CTN. A partir daí, a única espécie de prescrição de que poderia se cogitar seria da intercorrente, que ocorre após o transcurso de prazo superior ao quinquênio sem impulso útil por parte do exequente, o que não ocorreu na espécie. O cometimento da administração e da fiscalização do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social à Secretaria da Receita Federal, nos termos do art. 10 da LC nº 70/91 não passa do simples e regular desempenho da cooperação entre órgãos do Poder Público, sem induzir, como pretende o autor, evasão de receita própria do orçamento da Seguridade Social. O fato das técnicas de não-cumulatividade serem distintas para impostos e contribuições não retira legitimidade das disposições do artigo 3º da Lei nº 10.833. Tanto na fixação da alíquota, em 7,6% (art. 2º), como nos creditamentos admitidos para definição da base de cálculo (art. 3º), o legislador exerceu sua competência sem ofensa à Constituição Federal. **Não há falar em ocorrência de bitributação pelo fato das contribuições de PIS e COFINS possuírem a mesma base de cálculo, na medida em que a vedação trazida no art. 154, inciso I, da Constituição é aplicável tão-somente aos impostos ou a outras contribuições que não tenham sua fonte de custeio prevista na própria Constituição.** Apelação Cível, 2347 PR 2006.70.11.002347-3, Rel. Wilson Darós, julgado em 30/07/2008, Primeira Turma. Publicado no D. E. em 12/08/2008. (Grifo nosso).

O Tribunal Regional da 3ª Região, também, se posicionou no assunto e trouxe à baila a seguinte decisão, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. **COFINS**. MAJORAÇÃO DA **ALÍQUOTA** DA EXAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. EMISSÃO DA CDA EM UFIR. POSSIBILIDADE. **BITRIBUTAÇÃO**. INOCORRÊNCIA. I. Afastada a alegação de alteração do percentual de aplicação da exação, uma vez que não restou comprovada nos autos. II. A emissão da CDA com valores expressos em UFIR não lhe retira a presunção de liquidez e certeza, porquanto encontra amparo legal no art. 57 da L. 8383 /91, cuja disposição se compatibiliza com o art. 202 do Código Tributário Nacional. III. Afastada a alegação de inexigibilidade da **COFINS** em razão da ocorrência da **bitributação**, uma vez que a exação, conforme entendimento proferido pelo Supremo



Tribunal Federal no julgamento da ADC 1/1-DF, foi admitida expressamente pelo inciso I do art. 195 da Constituição Federal. IV. Apelação não provida. Apelação Cível n.º 5609 SP 2003.03.99.005609-0, Juíza Alda Basto, jul. em 19/04/2006.

A respeito da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido foi manifestado pelo Superior Tribunal de Justiça se ocorreria o fenômeno da bitributação entre a CSLL a o IRPJ:

**PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE PREQUES TIONAMENTO. SÚMULA N. 211/STJ. VALIDADE DA CDA. SÚMULA N. 7/STJ. DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO TRIBUTÁRIA E NAO TRIBUTÁRIA. APURAÇÃO, INSCRIÇÃO E COBRANÇA JUDICIAL. COMPETÊNCIA PRIVATIVA DE PROCURADOR DA FAZENDANACIONAL. ENCARGO LEGAL. DECRETO-LEI N. 1.025/67. COMPATIBILIDADE COM O CPC. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. INCLUSAO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. POSSIBILIDADE. ART. 9º, 10, DA LEI Nº 9.249/95. 1.** Não foi enfrentado pela Corte de Origem o argumento de que a mera confissão de dívida não é forma adequada para se constituir o crédito tributário. Incide a Súmula n.211/STJ: *"Inadmissível recurso especial quanto a questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo"*. **2.** Para afirmar a validade da Certidão de Dívida Ativa - CDA no presente caso, o Tribunal de origem analisou o documento constante dos autos, o que não pode ser novamente realizado em sede de recurso especial. Súmula n. 7/STJ: *"A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial"*. **3.** Ao Procurador da Fazenda Nacional, membro integrante da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN, compete, privativamente, apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União, tributária ou não tributária, mandar inscrevê-la para fins de cobrança, amigável ou judicial e, após a Constituição Federal de 1988, representar judicialmente a União na cobrança dos créditos de qualquer natureza inscritos em Dívida Ativa da União. Legislação aplicável: arts. 1º, II e 15, II, do Decreto-Lei n.147/67; art. 2º, 4º, da Lei n. 6.830/80; art. 131, 3º, da CF/88; art. 12, I e II, Lei Complementar n. 73/93; e art. 23, da Lei n. 11.457/2007. Precedentes: REsp. n. 1.022.746/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 19.08.2008; REsp. n. 658.779/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 14.06.2005; Edcl no REsp. n. 1.022.746/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 20.11.2008. **4.** Está assentado na jurisprudência deste STJ, inclusive em sede de recursos

representativos da controvérsia, a legalidade e a compatibilidade do encargo legal previsto no art. 1º, do Decreto-Lei n. 1.025/69 com o Código de Processo Civil. Precedentes representativos da controvérsia: REsp. n. 1.143.320 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 12.5.2010; REsp. n. 1.110.924 - SP, Primeira Seção, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 10.6.2009. **5.** A lei pode admitir a dedução dos juros referentes à remuneração do capital próprio para a apuração do Imposto de Renda, sem admiti-la em relação à Contribuição Social, conforme o fez o 10 do art. 9º da Lei 9.249/95. Precedente: REsp. nº 717.743 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 15.10.2009. **6.** Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. RECURSO ESPECIAL Nº 1.307.984 - RS (2012/0014360-8), Relator MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES.

O Recurso Especial ora decidido atacou o seguinte acórdão assim ementado, *in verbis*:

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. MULTA. CONFISCO. NAO-CONFIGURAÇÃO. LEGALIDADE DA TAXA SELIC. CSLL E IRPJ - BITRIBUTAÇÃO. PROCURADOR DA FAZENDA. ASSINATURA DA CDA. 1. O Supremo Tribunal Federal tem admitido a redução de multa moratória imposta com base em lei, quando assume ela, pelo seu montante desproporcionado, feição confiscatória. A multa aplicada em percentual não superior a 100% não tem caráter confiscatório. 2. A Taxa SELIC possui base legal determinando sua incidência no campo tributário (Leis n. 9.065/95, 9.250/95 e 9.430/96), sustentada pela possibilidade aberta pelo 1º do art. 161 do CTN. 3. Não há hipótese de bitributação apontada, uma vez que a contribuição social devida pela empresa e sua base de cálculo não tem qualquer relação com o tributo devido pelo sócio que recebe os rendimentos do capital próprio. Trata-se de sujeitos passivos diversos, enquanto para que ocorra a bitributação é necessário que o mesmo contribuinte seja tributado mais de uma vez, em razão do mesmo fato gerador. 3. Inexiste qualquer nulidade por ter sido o título assinado pelo mesmo procurador que promove a execução, visto que a legislação prevê a cumulação destas funções.

Diante da jurisprudência acima elencada é simples perceber que a bitributação não ocorre quando se fala em PIS, COFINS e CSLL, pois, o que realmente fica visível é a aceitação jurídica do *bis in idem*.

Mister falar acerca dos regimes que atualmente vigoram entre o PIS e o COFINS, quais sejam, o regime cumulativo e o não-cumulativo. O cumulativo é regido pela lei nº 9.718/98, neste regime não há desconto de créditos, calculando-se, o

valor a ser contribuído diretamente pela base de cálculo. O não cumulativo, onde o COFINS é regido pela lei 10.833/2003 e o PIS pela lei 10.637/2002. Estas contribuições possuem legislações diferentes, mas, possuem uma semelhança na base de cálculo, pois, ao serem auferidas têm que ser verificadas e somadas todas as receitas, retirando-se da soma as exceções e exclusões previstas em lei. O Supremo Tribunal Federal se posicionou sobre a receita bruta no julgamento dos Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário, *in verbis*:

O conceito de receita bruta sujeita à incidência da COFINS envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas também a soma das receitas oriundas do exercício de outras atividades empresariais (STF, Edcl em RE 444.601/RJ, 2ª T., j. 07.11.2006, rel. Min. Cezar Peluso, DJ 15.12.2006).

O professor Ricardo Alexandre (2011, p. 220) assevera a respeito de como a Constituição se manifesta sobre o *bis in idem*:

Não há, no texto constitucional brasileiro, uma genérica vedação expressa ao *bis in idem*. [...] Há de se concordar que o dispositivo constitucional que atribui à União Federal a chamada competência residual (CF, art. 154, I) exige que os novos impostos criados possuam fatos geradores e bases de cálculos diferentes dos discriminados na Constituição. A regra restringe a possibilidade de **bis in idem**, porque impede a União de usar a competência para "clonar" um imposto que já se encontra na sua competência. Registre-se a existência de regra semelhante no que concerne à criação de novas contribuições para seguridade social (art. 195, §4.º, que remete ao mesmo art. 154, I, ambos da CF/1988).

Diante da afirmação do doutrinador acima citado e de diante de tudo que já foi exposto, é possível concluir que o fenômeno da bitributação é permitido pela Constituição e pela jurisprudência nas seguintes situações, quais sejam: A tributação do lucro pela União com o imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL); nas Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e a contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS).

Nessas contribuições, ou seja, na situação do *bis in idem*, o contribuinte se encontra tributado de múltiplas formas, não possuindo saída, há não ser de pagar os tributos exigidos, tendo em vista a constitucionalidade presente para dupla incidência.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2011.

BARTINE, Caio. **Direito Tributário**. Coordenação: ARAUJO JR, Marco Antonio; BARROSO, Darlan. 2.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2013 (Coleção Elementos do direito, v.3).

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário**: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2011 (Coleção sinopses jurídicas, v.16).

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 21.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**: completo. 4.ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 15.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2013.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 10.ed. São Paulo: Premier Máxima, 2009 (Coleção Elementos do Direito).

---

**Data do recebimento:** 17 de Janeiro de 2014

**Data da avaliação:** 20 de Fevereiro de 2014

**Data de aceite:** 8 de Março de 2014

---

1. Acadêmico de Direito do último ano da graduação, estudante da Faculdade Integrada de Pernambuco.