

BASE DE CÁLCULO DE PIS/COFINS: UMA ANÁLISE À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.

Flávia Lima Freitas¹
André Alves Portella²

Resumo: *Os contribuintes que se apresentam como sociedades estão sofrendo com a majoração e o impacto da tributação de PIS/COFINS, determinada pelo art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98 (uma vez que receitas financeiras não podem ser entendidas como sinônimo de faturamento), que ampliou a base de cálculo dos citados tributos de modo a alcançar todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica. O Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da referida ampliação de base de cálculo, por força da inconstitucionalidade do dispositivo em face do art. 195, I, da CF na sua redação original e do seu § 4º (por ausência de respeito ao art. 154, I, da CF), bem como, por força da ilegalidade por violação ao art. 110 do CTN, o que motiva o presente estudo para fins de aplicação das normas constitucionais a essa relação tributária, com intuito de garantir segurança jurídica ao contribuinte.*

Palavras-chave: COFINS; Faturamento; Receita financeira.

I. INTRODUÇÃO

O presente estudo encontra-se na fase de análise do material levantado, e tem como objeto de estudo os direitos do contribuinte na ordem constitucional vigente, de modo que observa os aspectos relevantes dos tributos a serem apresentados, comprovando a necessidade da pesquisa; eis que houve uma ampliação da base de cálculo dos tributos Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, de forma a ferir a capacidade econômica do contribuinte, tornando-o uma possível parte na relação jurídico-tributária. Identifica ainda, especificamente, a situação do contribuinte frente à contribuição PIS/COFINS, à luz da Constituição Federal de 1988, além da dimensão dos conceitos de faturamento e receita bruta, enquanto fatos geradores do PIS/COFINS. Tudo sobre a análise das leis: Lei Complementar 70/91; Lei Federal 9.718/98; Lei 10.637/02; Emenda Constitucional 20/98; Constituição Federal de 1988; Código Tributário Nacional, relativas à matéria.

2. ANÁLISE DA BASE NORMATIVA

Em uma análise dos tributos em roga, o PIS está consagrado na Constituição Federal de 1988 na forma do art. 239; a COFINS, com base no art. 195, I, da Carta Magna, foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30/12/1991. A base de cálculo de tais contribuições veio a ser especificada da seguinte forma:

¹ Acadêmica do Curso de Direito da UCSAL, Bolsista de Iniciação Científica PIBIC/FAPESB, integrante do NEF (Núcleo de Estudo em Direito Tributário e Finanças Públicas). flavialfreitas@yahoo.com.br.

² Orientador, Doutor em Direito Financeiro e Tributário, Coordenador do Núcleo de Estudo em Direito Tributário e Finanças Públicas - NEF, Professor pesquisador da UCSAL.

Tabela I – Descrição dos Tributos em Análise

Tributo	Norma	Transcrição
PIS	CF/88	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.
	LC nº 07/70	Art. 3º - O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas: a) a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda devido, na forma estabelecida no § 1º deste artigo, processando-se o seu recolhimento ao Fundo juntamente com o pagamento do Imposto de Renda; b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento .
COFINS	LC nº 70/91	Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Observe que ambas as contribuições sociais têm por base o faturamento, conceito delimitado pela Constituição quando recepcionou o PIS na forma da Lei Complementar nº 07/70, e a COFINS pela Lei Complementar nº 70/91, tendo seus limites definidos como: *faturamento é a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza*.

Ocorre que, com o advento da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, a base de cálculo de ambas as contribuições foi consideravelmente alterada, com base na definição trazida pelo art. 3º e § 1º da referida lei, abaixo transcritos:

Art. 1º Esta Lei aplica-se no âmbito da legislação tributária federal, relativamente às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, de que tratam o [art. 239 da Constituição](#) e a [Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991](#), ao Imposto sobre a Renda e ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativos a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF.

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

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.

De logo, a expressão *faturamento*, com o surgimento da Lei nº 9.718/98, passou a dever ser entendida como sinônima de receita bruta, esta por sua vez designada como a *totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica* ([Art. 3º, § 1º, Lei 9.718/98).

Evidencia-se dessa forma que houve uma substancial majoração da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, eivadas de possíveis inconstitucionalidades. A Constituição Federal, promulgada em 05 de outubro de 1988, em seu artigo 195, inciso I, prescreveu:

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;

Em análise ao referido dispositivo, a Contribuição Social incidente sobre o Faturamento – COFINS, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30.12.1991, em seus artigos 1º e 2º, e PIS através de seu artigo 239, cumpriram a norma constitucional, associando a base de cálculo das contribuições ao faturamento.

Verifica-se que a COFINS, na forma da Lei Complementar nº 70/91 tem base de cálculo no **faturamento mensal**, considerando-se, portanto, como tal a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

A Constituição Federal, em seu artigo 195, § 4º, permite a introdução de novas fontes de custeio destinadas ao financiamento da Seguridade Social, porém, desde que sejam atendidos os requisitos nela previstos:

Art. 195, § 4º. A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, **obedecido o disposto no artigo 154, I.**

Eis o citado artigo 154, inciso I, da Constituição Federal:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - **mediante lei complementar**, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato **gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;**

Fica claro que outras fontes de custeio para a seguridade social devem observar os requisitos do artigo 154, inciso I, da Constituição Federal. É evidente que sejam expressos por lei complementar e que não sejam cumulativas, nem possuam base de cálculo ou fato gerador dos impostos previstos na Constituição Federal. A esse respeito, são oportunas as palavras da doutrina abaixo:

A remissão que o § 4º do art. 195 faz ao art. 154, I, constitui uma efetiva condicionante, um requisito irremovível, só permitindo a imposição de novos

encargos aos contribuintes (pela via das contribuições inseridas na competência residual da União), mediante camisa de força jurídica. (...)

Vale dizer, **as contribuições sociais novas não incidentes sobre salários, lucro, faturamento e prognósticos, exigem lei complementar para serem criadas e/ou modificadas** e submetem-se, ademais, aos limitativos do art. 154, I, da CF [proibição de ter fato gerador e base de cálculo idênticos aos de impostos e contribuições existentes e não ter natureza cumulativa por isso que a técnica da incidência terá que ser não cumulativa].

(MELO, 2004, p. 180/181)

Vale observar ainda que a Lei nº 9.718, 27-12-1998, foi recepcionada pela EC nº 20/98, o que faz surgir divergências na doutrina, através da tese de que a lei não poderia ter sido recepcionada, já que não há recepção de dispositivo inconstitucional. Existem ainda teses de que o conceito de receita bruta dado pela Lei nº 9.718/98 equivaleria ao conceito de faturamento, e há teses que sustentam que são distintos. De fato, tentou o legislador ordinário, através da aludida norma, ampliar o conceito de faturamento para equipará-lo ao total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, ampliando, assim, significativamente, as bases de cálculo da COFINS e do PIS.

Parte da doutrina entende que o conceito de faturamento é aquele dado pela Lei Complementar nº 70/91 que, em seu artigo 2º, especifica que o faturamento mensal decorre da receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

Entende ainda que o legislador ordinário, ao determinar, através da Lei nº 9.718/98, que o faturamento corresponderá à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas acabou por ampliar a definição do conceito de faturamento, o qual ganhou proporções distintas do conceito que se pretenda buscar no âmbito do direito privado, descaracterizando-o por completo.

Alegam ainda, que por meio de uma lei ordinária foi alterado um conceito que constante de lei complementar, recepcionado pela própria Constituição Federal, o que implica em inconstitucionalidade flagrante.

3. DO ENTENDIMENTO DO STF E DO STJ

Por ocasião o Supremo Tribunal Federal, através do julgamento do Recurso Extraordinário nº 351.717-PR, como exemplo, sinalizou que ao criar novas figuras de seguros obrigatórios, criou nova fonte de custeio da seguridade social, o que, ao teor do § 4º do art. 195 da CF, só poderia ser objeto de implementação por lei complementar.

Desse modo, portanto, que o Supremo Tribunal Federal entende ser a definição de "receita bruta" contida no Decreto-lei nº 2.397/87 equiparável à noção de "faturamento", pois, na verdade, **se reduz ao que é a noção corrente de faturamento.**

Portanto, parte da doutrina entende que a Lei nº 9.718/98 distorceu completamente o conceito de faturamento e acabou por instituir nova contribuição social despida de respaldo constitucional, face à incompatibilidade com os ditames do artigo 195, § 4º, combinado com o artigo 154, inciso I, ambos da Constituição Federal.

A propósito, o artigo 110 do Código Tributário Nacional veda a ampliação do conceito de faturamento levada a efeito pela Lei nº 9.718/98:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Impõe-se, assim, seja considerado como faturamento a receita de venda, ou de mercadorias, ou de serviços, não se permitindo, portanto, em tal conceito a receita que não decorra da venda de mercadorias ou de serviços.

Não tivesse sido julgada inconstitucional pelo Supremo, o Superior Tribunal de Justiça já consolidou entendimento no sentido que este dispositivo viola o art. 110 do CTN. Segue o julgado desta jurisprudência:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEI Nº 9.718/98. ARTIGO 110 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. BASE DE CÁLCULO DA COFINS. ALTERAÇÃO DO CONCEITO DE DIREITO PRIVADO. FATURAMENTO EQUIVALENTE À RECEITA BRUTA COMO PRODUTO DAS VENDAS DE BENS E SERVIÇOS. JURISPRUDÊNCIA DO STF E DESTA CORTE.

1. A Segunda Turma deste Tribunal reconheceu que a Lei nº 9.718/98 contrariou o artigo 110 do Código Tributário Nacional ao alargar o conceito de faturamento, para fins de incidência da COFINS, de modo a alcançar todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica.

2. Tanto o STF como este Tribunal entendem que faturamento é igual à receita bruta e vice-versa, considerando o resultado da venda de bens e serviços pela pessoa jurídica.

3. A Lei nº 9.718/98, ao dispor que faturamento corresponde à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, ampliou a definição de faturamento, pois agregou à base de cálculo do tributo receitas outras, além de bens e serviços, como, por exemplo, as receitas financeiras, que não constam do rol de exclusões da lei.(STJ, REsp 620.352/RS, Rel. Min. Castro Meira).

4. CONCLUSÃO

Por todo o exposto, o presente estudo pretende dirimir a divergência da doutrina acerca da análise da majoração da base de cálculo da PIS/COFINS, com base no art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98, dos conceitos de faturamento e receita bruta, bem como, por força da ilegalidade por violação ao art. 110 do CTN. Depois de dirimidas essas questões, o contribuinte terá segurança da invasão patrimonial na retirada compulsória de valores, a títulos de tributos.

REFERÊNCIAS

MELO, José E. Soares: *ICMS Teoria e Prática*. 7ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.