

Curso Grandes Teses sobre PIS e COFINS

Profa. Fabiana Del Padre Tomé

Material de Apoio

(10/08/2020)

Aula 1. Apresentando o PIS/COFINS e suas bases de cálculo nos diversos regimes de tributação (cumulativo, não-cumulativo, monofásico e substituição tributária)

1. Considerações introdutórias

A Constituição da República de 1988 faz referência a três espécies de contribuições passíveis de ser instituídas pela União, diferenciadas conforme as finalidades a que se destinem: (i) sociais, (ii) de intervenção no domínio econômico e (iii) de interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149, *caput*). Ao tratar das contribuições sociais, por sua vez, subdivide-as em duas categorias: as genéricas (art. 149, *caput*) e as destinadas ao financiamento da seguridade social (art. 195).

Enquanto as contribuições sociais a que se refere o art. 149, *caput*, da Constituição, têm aceção bastante abrangente, destinando-se ao custeio das metas fixadas na Ordem Social (Título VIII), dentro delas especializam-se aquelas voltadas ao financiamento da seguridade social, disciplinadas pelo art. 195 da Carta Suprema. Em síntese, as contribuições sociais são instrumentos tributários, previstos na Constituição de 1988, que têm por escopo o financiamento de atividades da União nesse setor. E, dentro desse campo social, encontramos contribuições com a específica finalidade de custear a seguridade social (saúde, previdência e assistência social), configurando subgrupo da classe denominada contribuições sociais.

As duas categorias de contribuição acima referidas, conquanto consubstanciem espécies de um mesmo gênero – contribuições sociais –, são disciplinadas de forma diferenciada pela Constituição. Não obstante ambas sejam

integralmente submetidas ao regime jurídico tributário, as contribuições para seguridade social receberam tratamento constitucional peculiar.

Uma das distinções que merece relevo é o fato de não ter o constituinte indicado as materialidades passíveis de ser oneradas pela criação de contribuições sociais gerais, deixando tal incumbência a cargo do legislador infraconstitucional, tendo este liberdade para eleger as hipóteses de incidência e correspondentes bases de cálculo, encontrando limites apenas em relação aos fatos cuja tributação foi atribuída à esfera competencial dos demais entes federativos e nos direitos fundamentais dos contribuintes, erigidos em princípios constitucionais em geral e, mais especificamente, nos princípios constitucionais tributários.

Ao discriminar a competência para instituição de contribuições destinadas à seguridade social, porém, o constituinte traçou minuciosamente os arquétipos das possíveis regras-matrizes de incidência tributária, impondo, ao legislador infraconstitucional, observância a uma série de requisitos. Dentre as exigências estipuladas para o exercício dessa competência tributária, releva destacar, para fins do presente trabalho, as fontes de custeio autorizadas pelo Texto Maior, às quais deve limitar-se o legislador ordinário da União.

Sobre o assunto, convém dar ênfase ao art. 195, I, *b*, e art. 239, ambos da Constituição da República:

- (i) o art. 195, I, *b*, da CF/88 confere fundamento de validade à instituição de contribuição destinada ao financiamento da seguridade social, incidente sobre a receita ou faturamento – fundamenta, portanto, a existência da COFINS;
- (ii) o art. 239 da CF/88 recepciona a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), criada pela Lei Complementar nº 7/70, apresentando-se como seu fundamento de validade.

A problemática acerca da coexistência de PIS e COFINS foi levada à apreciação do STF, que, nos autos da ADC nº 1, reconheceu sua constitucionalidade. Confira-se:

Órgão julgador: Tribunal Pleno
Relator(a): Min. MOREIRA ALVES
Julgamento: 01/12/1993
Publicação: 16/06/1995
Ementa

Ação Declaratória de Constitucionalidade. Artigos 1º, 2º, 9º (em parte), 10 e 13 (em parte) da Lei Complementar nº 70, de 30.12.91. COFINS. - A delimitação do objeto da ação declaratória de constitucionalidade não se adstringe aos limites do objeto fixado pelo autor, mas estes estão sujeitos aos lindes da controvérsia judicial que o autor tem que demonstrar. - Improcedência das alegações de inconstitucionalidade da contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 70/91 (COFINS). Ação que se conhece em parte, e nela se julga procedente, para declarar-se, com os efeitos previstos no parágrafo 2º do artigo 102 da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional nº 3, de 1993, a constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 10, bem como das expressões "A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social" contidas no artigo 9º, e das expressões "Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte nos noventa dias posteriores, aquela publicação,..." constantes do artigo 13, todos da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

Em virtude de se pautarem em disposições constitucionais distintas, temos mais de uma contribuição social incidente sobre a mesma base de cálculo: COFINS e PIS.

Note-se que essas duas contribuições têm por base de cálculo a receita ou faturamento, representando elevado ônus econômico às cadeias industriais, comerciais e de serviços. Daí o pleito dos contribuintes pela implantação da sistemática da não-cumulatividade a esses tributos.

Nesse sentido, adveio a Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002, instituindo uma série de medidas destinadas a implementar a "não-cumulatividade" da contribuição ao PIS. Logo depois, foi editada a Medida Provisória nº 135, de 30/10/2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29/12/2003, dispondo também sobre a "cobrança não-cumulativa da COFINS".

Publicou-se, também, a Emenda Constitucional nº 42, de 10/12/2003, acrescentando o § 12 ao art. 195 da Carta Suprema, alçando ao nível hierárquico máximo a não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento ou receita.

Além disso, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 preveem outras modalidades de regimes jurídicos a que se sujeitam o PIS e a COFINS, quais sejam: o de substituição tributária e o de tributação monofásica. E, paralelamente, esses diplomas normativos

relacionam espécies de receitas que permanecem sujeitas à sistemática anteriormente prescrita pela Lei nº 9.718/98: o regime cumulativo.

Nesse cenário, além da diversidade de regimes de tributação (cumulativo, não-cumulativo, substituição tributária e monofásico), as bases de cálculo para o PIS e COFINS também são distintas, conforme o contribuinte e sua atividade estejam sujeitos à Lei nº 9.718/98 ou às Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. É o que examinaremos a seguir.

2. A evolução redacional do art. 195 da Constituição Federal.

Convém esclarecer, inicialmente, que PIS e COFINS são contribuições da modalidade contribuições sociais para a seguridade social, com fundamento, como vimos, nos arts. 195 e 239 da Constituição.

Interessa-nos, nesta oportunidade, o exame do art. 195 da Carta Magna, pois ele se apresenta como limite ao exercício da competência pelo legislador ordinário.

Originalmente dispunha o referido dispositivo que as contribuições sociais financiadoras da seguridade social seriam: *“I – dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; II – dos trabalhadores; III – sobre a receita de concursos de prognósticos.”* Estabelecia ainda que *“o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei”*.

A Emenda Constitucional nº 20/98, porém, introduziu alterações relativamente ao assunto, passando o art. 195, I a III e § 8º a apresentar a seguinte redação:

“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 – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

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;

II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III – sobre a receita de concursos de prognósticos.

.....

§ 8º. O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei”.

O referido dispositivo, ao traçar diretrizes a serem seguidas pelo legislador, é parte integrante da norma de constitucional de produção normativa tributária, orientando a instituição de contribuições para a seguridade social.

3. Evolução legislativa do PIS e da COFINS

Conforme já mencionado, o art. 195, I, da Constituição Federal dispunha, originalmente, que a União poderia instituir contribuições para a seguridade social a ser paga pelos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o **faturamento** e o lucro.

Nesse sentido, a COFINS foi instituída pela Lei Complementar nº 70/91, como tributo incidente sobre o faturamento. Quanto ao PIS, era disciplinado pela Lei Complementar 7/70, que foi recepcionada pela Constituição de 1988, também determinando a tributação do faturamento.

3.1. Lei 9.718/98

Posteriormente, essas contribuições passaram a ser reguladas pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que assim dispôs:

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, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.**

Com tal disposição, acabou por determinar a tributação da totalidade da receita, ultrapassando o limite constitucional, que era, à época, o faturamento.

Somente depois, em dezembro de 1998, foi editada a Emenda Constitucional nº 20/98, alterando a redação do art. 195 da Constituição, passando a constar a possibilidade de tributar-se a receita.

No entanto, como a Lei nº 9.718/98 era anterior à EC 20/98, decidiu o STF que referida Emenda Constitucional não teria o condão de retroagir para tornar constitucional algo que nasceu incompatível com a Carta Magna.

STF – RE 357.950/RS: *O sistema jurídico não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.*

Desse modo foi julgado inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 (hoje revogado), de modo que o PIS e a COFINS, incidentes na forma dessa legislação, continuaram sendo devidos com base no faturamento da pessoa jurídica.

3.2. Distinção entre faturamento e receita

Diante da controvérsia acima instalada, necessário se faz analisarmos o vocábulo “faturamento”, tecendo esclarecimentos acerca do seu conteúdo semântico e diferenciando-o do termo “receita”.

Em aprofundado estudo sobre o assunto, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino concluíram que “*para haver faturamento é indispensável que se tenham realizado operações mercantis, ou vendido produtos, ou prestado serviços, ou realizado operações similares. Sobre tais operações é que, no caso, recairá a incidência. Estas,*

teoricamente, as materialidades das hipóteses de incidência cuja quantificação pode expressar-se no faturamento”.

Faturamento, portanto, no contexto constitucional, consiste na expressão financeira indicativa da realização de operações (negócios jurídicos). Representa uma grandeza muito específica, a qual tem que decorrer, necessariamente, dos negócios jurídicos que representem a principal atividade econômica da empresa, nela não se agregando, nas palavras de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, *“montantes outros que, embora a ele acessórios, consequentes ou paralelos, com a sua estrita e particular grandeza não se confundem”.*

Diante do acima exposto, não se pode confundir “faturamento” com “receita”. Enquanto aquele consubstancia os valores percebidos em decorrência da realização de operações, compreendendo exclusivamente o preço das mercadorias e serviços, esta é representada por todos os valores que ingressam no caixa, podendo ser constituída, por exemplo, de juros, aluguéis, *royalties*, lucros distribuídos por outras empresas etc. Diferentemente do faturamento, a receita consiste em qualquer ingresso de valores, decorrente ou não da atividade do contribuinte, apresentando, assim, maior abrangência.

3.3. As Leis 10.637/02 e 10.833/03

A distinção entre faturamento e receita é de extrema relevância, visto que, quando já em vigor a EC 20/98, foram editadas as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, disciplinando, respectivamente, PIS e COFINS, e dispondo que essas contribuições incidem o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Desse modo, contribuintes sujeitos à Lei 9.718/98 sujeitam-se à tributação do seu faturamento, ao passo que os contribuintes abrangidos pelas Leis 10.637/02 e 10.9833/03 devem recolher essas contribuições sobre a receita bruta.

3.4. As Leis 9.718/98 e as Leis 10.637/02 e 10.833/03 em sua redação atual

A Lei 12.973/2014 conferiu nova redação aos mencionados diplomas normativos, porém mantendo a distinção entre suas bases de cálculo. Confira-se:

Lei nº 12.973/14 – “Art. 52. A Lei nº 9.718 de 27.11.1998, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 3º. O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.”

Lei nº 12.973/14 – Arts. 54 e 55. Conferem nova redação a disposições das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003:

Art. 1º [...]

§ 1º. Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77, *e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente* [...]

Ambos as alterações remetem ao art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, que também teve sua redação modificada pela Lei 12.973/2014, passando a ter a seguinte redação:

Antes:

Art. 12. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

Redação atual:

Art. 12. A receita bruta compreende:

I – o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II – o preço da prestação de serviços em geral;

III – o resultado auferido nas operações de conta alheia;

IV – **as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica** não compreendidas nos incisos I a III.

Percebe-se, claramente, que a base de cálculo das pessoas jurídicas sujeitas às Leis 10.637/02 e 10.833/03 é mais ampla.

4. Regimes de tributação

Nos termos da Lei nº 9.718/98, PIS e COFINS são tributos cobrados de forma cumulativa, ou seja, a incidência da etapa anterior não gera créditos.

As Leis 10.637/02 e 10.833/03, por sua vez, instituíram regimes tributários distintos:

- não-cumulativo: a incidência em etapa anterior gera créditos desses tributos;
- substituição tributária: um dos contribuintes integrantes da cadeia econômica recolhe o tributo, de forma concentrada, em nome dos demais contribuintes da cadeia produtiva;
- monofásico: um dos contribuintes integrantes da cadeia econômica recolhe o tributo, de forma concentrada, ficando os demais integrantes da cadeia produtiva desonerados (alíquota zero).

Aprofundaremos esses regimes em aulas especificamente a eles dedicada.

Próxima aula:

A aula de 17/08 será dedicada ao tema: Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, exclusão do ISS da base de cálculo do PIS/COFINS, exclusão do PIS/COFINS da própria base e outras repercussões da decisão do STF no RE 574.706