

## A controvérsia do faturamento na base de cálculo do PIS e da COFINS

*Cleber Demetrio Oliveira da Silva*<sup>1</sup>  
*Julia Czarnobai Delazeri*<sup>2</sup>

À primeira vista, o tema parece deveras complexo. Entretanto, a discussão em torno da exclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) da base de cálculo do PIS e da COFINS se resume, especialmente, a uma suposta imprecisão terminológica: a de *faturamento*, prevista no artigo 195, inciso I, alínea *b*, da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB, 1988), em virtude da Emenda Constitucional n. 20/1998.

Indo além, o PIS – *Programa de Integração Social*, e a COFINS – *Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social*, correspondem a obrigações tributárias de cunho social, devendo ser calculadas, segundo reforça o artigo 2º, *caput*, da Lei n. 9.718/1998, com base no *faturamento* das pessoas jurídicas de direito privado.

E é neste íterim, portanto, que se iniciaram os questionamentos: poderia o ICMS, então, estar incluso na base de cálculo dos referidos tributos?

A verdade é que, ao se considerar o conceito de *faturamento bruto*, este poderia figurar como integrante na referida base, visto que, neste caso, o resultado do faturamento incluiria os encargos tributários incidentes na(s) atividade(s). Por outro lado, ao se considerar o *faturamento líquido*, não há que se falar em incidência do ICMS, visto que aqueles encargos são abatidos na operação – o que nos parece, com a devida vênia, mais adequado.

É forçoso que se reconheça, entretanto, que os textos constitucional e infraconstitucional não realizam qualquer alusão à *espécie* de faturamento. Referem-se, ambos, tão somente à *receita* (no caso do artigo 195, inciso I, alínea *b*, da CRFB), ou ao simples e genérico *faturamento* (no caso do dispositivo constitucional em voga e, também, do artigo 2º, *caput*, da Lei n. 9.718/1998).

---

<sup>1</sup> Advogado. Graduado em Direito pela PUCRS (2002), Especialista em Direito Empresarial pela PUCRS (2004), Mestre em Direito do Estado pela PUCRS (2005) e Especialista em Gestão de Operações Societárias e Planejamento Tributário pelo INEJE (2015). É professor dos cursos de Graduação em Direito e Pós-Graduação em Direito do Estado e Direito Tributário nas instituições IDC e UniRitter, e, também, colaborador de diversas revistas e portais jurídicos.

<sup>2</sup> Advogada. Graduada em Direito (2015) e pós-graduanda em Direito Tributário pelo UniRitter (2016).

Em linhas gerais, deu-se o silêncio do constituinte derivado e, também, do legislador comum. Não se fala(va) em faturamento *bruto* ou *líquido*; fala(va)-se, apenas, em faturamento em seu sentido *lato*, amplo, indeterminado.

Isso até 2014. Naquele ano, houve a tentativa de “remendar” o contexto preexistente, ao editar a Lei n. 12.973 que, alterando a Lei n. 9.718/1998, trouxe, em seu artigo 3º, a disposição de que o faturamento abrigado no supramencionado artigo 2º, corresponderia, ora, à receita *bruta*.

Se não houvesse qualquer hierarquia no ordenamento jurídico pátrio, talvez a nova lei pudesse exonerar-se de críticas. Contudo, acima dela, há a irradiante supremacia do texto constitucional - que, em hipótese alguma, pode ser declinado em virtude da singela disposição contida na lei ordinária, que é despida, inclusive, de quórum qualificado para a sua aprovação, oferecendo maior insegurança ao contribuinte.

Sucintamente, se o texto constitucional não dispõe claramente sobre a receita *bruta*, não poderia um mero preceptivo ordinário fazê-lo.

Neste diapasão, além de se reconhecer ser a Constituição o Norte de todo o ordenamento jurídico - o que, *per se*, já fulminaria qualquer argumento favorável à nova lei -, deve-se igualmente reconhecer que, de acordo com o artigo 110, do Código Tributário Nacional (CTN), “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”.

*In casu*, a lei editada no ano de 2014, ao forçar o uso da expressão “bruta”, objetiva, na verdade, *ampliar*, notadamente, o sentido daquilo que, na Constituição, foi estampado. E, além disso, ao considerar-se a receita ou o faturamento bruto(s) em detrimento da receita ou do faturamento líquido(s), por exemplo, estar-se-ia admitindo onerar, ainda mais, a obrigação tributária, em clara inobservância ao artigo 150, inciso I, da CRFB.

Outrossim, uma análise a ser considerada é a de que seria incoerente conceber a incidência de um tributo sobre um fato gerador que não tenha ensejado vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, como bem destacou, em outras palavras, o Ministro Marco Aurélio, durante o voto proferido no Recurso Extraordinário n. 240.785, em

2014 – e na ocasião foi assentando, por maioria, que o ICMS não deveria compor a base de cálculo da COFINS, como se vê *in verbis*:

Difícil é conceber a existência de tributo sem que se tenha uma vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quanto a um ônus, como é o ônus fiscal atinente ao ICMS. O valor correspondente a este último não tem a natureza de faturamento. Não pode, então, servir à incidência da COFINS, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão contida no preceito [constitucional] [...].

Ainda, continuou ele ao alegar que “olvidar os parâmetros próprios ao instituto, que é o faturamento, implica manipulação geradora de insegurança e, mais do que isso, a duplicidade de ônus fiscal a um só título, a cobrança da contribuição sem ingresso efetivo de qualquer valor, a cobrança considerada, isso sim, um desembolso”.

Evidentemente, quis o Ministro atentar à incoerente ocorrência de exação tributária sobre outra exação tributária; ou seja: cobrar tributo (PIS e COFINS) sobre a base de cálculo maximizada por outro tributo (ICMS). Afinal, acertadamente, o tributo corresponde à receita ou ao faturamento, em última análise, do próprio ente estatal, e não da(s) empresa(s), já que ingressa, em montantes descomunais, aos cofres públicos.

E, muito embora a decisão do Recurso Extraordinário n. 240.785 não possua efeito *erga omnes*, ela acabou constituindo um importantíssimo precedente favorável à massa de contribuintes.

Ora, permanece-se no aguardo do julgamento do Recurso Extraordinário n. 574.706 - este, sim, com repercussão geral -, ou, ainda, do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 18 que, distribuída em 2007, também suscita discussões acerca da problemática. Mas certo é que tanto no primeiro, quanto no segundo caso, com o pronunciamento da Suprema Corte, deverão ser ultimados, ao menos em tese, os impasses relativos ao assunto.

Enquanto isso, de qualquer forma, é preciso que se esclareça o seguinte: (a) o contribuinte, ainda que vigente a Lei n. 12.973/2014, tem a oportunidade de restituição dos últimos 03 (três) anos pela Lei n. 9.718/1998. A nova lei, portanto, não afasta, por completo, a possibilidade de levantamento de créditos tributários oriundos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS – apenas limitará, como se viu, o tempo retroativo que, em sua concepção integral, seria de 05 (cinco) anos.

Contudo, é preciso ter atenção: àqueles que têm acompanhado a contenda, já devem imaginar que o Recurso Extraordinário n. 574.706, v.g., pode ser julgado a qualquer momento. Neste ínterim, reforçando o Supremo Tribunal Federal seu entendimento em sentido favorável ao contribuinte, é absolutamente provável que o faça com modulação de efeitos.

Se assim o for, a decisão, diante da possibilidade de gozar de efeitos *ex nunc* em virtude da modulação incidente, fará desaparecer, por completo, o direito à restituição do período anterior à sua prolação - em outras palavras, ela não retroagirá para atingir fatos pretéritos; apenas desobrigará os contribuintes, no presente e no futuro, por exemplo, de continuarem integrando o ICMS à base de cálculo do PIS e da COFINS.

Diante desta realidade, caso haja interesse do contribuinte, adequado que este seja orientado a ingressar com a demanda antes que haja, definitivamente, o julgamento do Recurso Extraordinário em voga, sob pena de perder-se o direito dos últimos 03 (três) anos, como visto.

Por fim, (b) a vigência da Lei n. 12.973/2014 não impede, logicamente, que o contribuinte mais arrojado busque, em juízo, o afastamento do referido tributo. Desta feita, buscam-se os últimos 03 (três) anos pela lei antiga e, por sua vez, os últimos 02 (dois) anos pela lei atual que pode, perfeitamente, ter sua (in)constitucionalidade questionada.