

2. APLICABILIDADE

O regime não cumulativo é aplicável aos contribuintes do imposto de renda, pessoa jurídica (Irpj), submetidos ao lucro real, ressalvadas as exceções previstas no art. 10 da Lei nº 10.833/1993, já analisadas no segundo capítulo.

3. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

3.1. CRITÉRIO MATERIAL

O critério material da Cofins não cumulativa pode ser construído a partir do art. 1º da Lei nº 10.833/2003, que define o "fato gerador" do tributo como o "faturamento mensal", assim entendido o total da receita brutadas pessoas jurídicas, independente de sua denominação ou classificação contábil:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

O dispositivo encerra grave equívoco de técnica legislativa. Confunde os conceitos de "faturamento" e "receita bruta", disciplinando-os como se tivessem conteúdos jurídicos idênticos, quando, na verdade, sabe-se que o primeiro é muito mais estreito que o segundo²⁶⁵. Apesar disso, ao contrário do que ocorreu com a Lei Federal nº 9.718/1998, a Lei Federal nº 10.833/2003 não ofende o texto constitui-

265 Sobre o conceito de faturamento, ver capítulo II.

onal. A lei foi promulgada quando já estavam em vigor as alterações promovidas pela Emenda nº 20/1998 no art. 195, I, b, da Constituição, que ampliou a hipótese de incidência possível da Cofins, de modo a compreender "a receita ou o faturamento"²⁶⁶. Portanto, se a Lei Maior passou a permitir ao legislador a tributação tanto da receita quanto do faturamento, nada impede a equiparação de ambos os conceitos em um mesmo ato normativo²⁶⁷.

Por outro lado, como o conceito de "faturamento" é mais restrito e está compreendido no de receita bruta, a Lei Federal nº 10.833/2003, ao definir o primeiro como sendo "o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica", acabou tornando sem relevância a determinação do sentido jurídico de "faturamento" no direito privado para efeitos da incidência da Cofins não cumulativa. Este foi absorvido, passando a se identificar com o conceito mais amplo de receita bruta, tal qual definido no § 1º do art. 1º. Daí resulta que o critério material da hipótese de incidência do tributo não deve ser buscado no conceito de "faturamento", mas no de "receita bruta das pessoas jurídicas"²⁶⁸.

266 Nesse sentido, cf. TRF-4ª Região. 1ª T. AC 2006.72.00.009393-0. Rel. Des. Fed. Joel Ilan Paciornik. DE 15/04/2008: "[...] Legítima a ampliação da definição da base de cálculo do PIS e da COFINS pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, visto que promovida posteriormente à nova redação dada ao art. 195, I, b, da CF, dada pela EC nº 20/98, que consignou serem a receita ou o faturamento expressões equivalentes." Cf. ainda: TRF-4ª Região. 2ª T. AC 2003.71.00.077955-0. Rel. Des. Fed. Vânia Hack de Almeida. DE 10/12/2008; TRF-2ª Região. 4ª T. AMS 200651010071015. Rel. Des. Fed. ALBERTO NOGUEIRA. DJU 28/02/2008, p. 686/687: "[...] não há mais que se falar em inconstitucionalidade da cobrança da COFINS, após 31 de outubro de 2003, data da promulgação da Medida Provisória nº 135/03, referente à COFINS, convertida na Lei nº 10.833/03, que dispôs que a base de cálculo da dita contribuição será a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica."

267 Em sentido contrário, registre-se o entendimento de Achilles Augustus Cavallo (Comentários à legislação da Cofins. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 102). O autor entende que a lei em questão "[...] se reporta ao conceito constitucional de faturamento para, em seguida, inovar na respectiva conceituação, querendo fazer crer que esse título é o 'total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil', o que, também como já sustentado, é atentatório ao artigo 110 do Código Tributário Nacional".

268 A Jurisprudência também tem acompanhado esse entendimento, interpretando a expressão "faturamento" da Lei Federal nº 10.833/2003 como uma

TEXTO 06
Complementar

3.1.1. DETERMINAÇÃO DO CONTEÚDO JURÍDICO DE RECEITA

3.1.1.1. DIFERENCIAÇÃO ENTRE RECEITA E ENTRADAS DE CAIXA

O legislador foi extremamente pródigo ao definir “receita bruta” no art. 1º, § 1º, da Lei Federal nº 10.833/2003. Sem qualquer comprometimento com o rigor da linguagem, estabeleceu que *o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica*. Com isso, acabou definindo o *total das receitas* como sendo *todas as receitas*, o que representa grave tautologia. Buscando ampliar ao máximo o âmbito de incidência do tributo, deixou em aberto o que efetivamente se entende por “receita”. A redação é tão genérica e confusa que permite à autoridade fazendária considerar qualquer ingresso como tal, sem limitações objetivas, uma vez que, nos termos do *caput* do art. 1º, essa qualificação é independente da denominação ou classificação contábil.

É evidente que a denominação ou a classificação contábil não podem ser adotadas como parâmetros para a determinação da receita. Afinal, como destaca Agustín Gordillo:

as palavras não são mais que rótulos nas coisas: colocamos rótulos nas coisas para que possamos falar delas e, daí por diante as palavras não têm mais relação com as coisas, do que as que têm rótulos de garrafas com as pró-

prias garrafas. “Qualquer rótulo é conveniente à medida que nos ponhamos de acordo com ele e o usemos de maneira consequente. A garrafa conterá exatamente a mesma substância, ainda que coloquemos nela um rótulo distinto, assim como a coisa seria a mesma ainda que usássemos uma palavra diferente para designá-la”.²⁶⁹

Todavia, a Lei nº 10.833/2003 não pode ser interpretada de forma tão abrangente. O conceito de receita não alcança todo e qualquer “ingresso” ou “entrada” de caixa da pessoa jurídica. Do contrário, o art. 1º, § 1º, seria inconstitucional, uma vez que a Constituição, quando se refere à receita, a diferencia claramente da noção de “ingresso”, excluindo de seu âmbito de abrangência os movimentos de fundo sem repercussão patrimonial²⁷⁰. Assim o faz no art. 212, § 1º, ao estabelecer que a parcela da arrecadação dos impostos transferidos a outras pessoas físicas não é considerada receita do governo que a transferiu, na linha do que sustenta Aliomar Baleeiro, em seu clássico sobre finanças públicas:

As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como “entradas” ou “ingressos”. Nem todos esses ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de “movimentos de fundo”, sem qualquer incremento do patrimônio gover-

impropriedade do legislador. Nesse sentido, cumpre destacar o seguinte julgado, relatado pelo Desembargador Federal Otávio Roberto Pamplona, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região: “A base de cálculo da COFINS, prevista na Lei nº 10.833/03, é a receita auferida pela pessoa jurídica, encontrando fundamento na nova redação dada ao art. 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal, pela Emenda Constitucional nº 20/98, plenamente vigente à data da edição do aludido diploma legal, tratando-se apenas de impropriedade a utilização, pelo legislador, da expressão “faturamento”, inexistindo ofensa ao art. 110 do CTN” (TRF-4ª Região. 2ª T. APELREEX 2007.70.05.004428-7. Rel. Des. Fed. Otávio Roberto Pamplona. DE 19/08/2009. No mesmo sentido, cf.: TRF-4ª Região. 2ª T. AC 2008.72.03.001482-1. Rel. Des. Fed. Luciane Amaral Corrêa Münch. DE 16/12/2009).

269 GORDILLO, Agustín. *Princípios gerais de direito público*. São Paulo: RT, 1977, p. 2. O autor, na verdade, cita John Hospers, como também consta da obra: GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo*, t. 1: parte general. 8ª ed. Buenos Aires: F.D.A., 2003, p. 1-14.

270 O mesmo entendimento é sustentado por Marco Aurélio Greco. O autor, porém, parte da premissa de que o texto constitucional já prevê uma contribuição social incidente sobre a movimentação financeira, transmissão de valores, créditos e direitos de natureza financeira: CPMF. Assim, considerando que esta realidade é pressuposto de contribuição específica, entende que “[...] não se pode dar à palavra ‘receita’ utilizada no artigo 195, I, ‘b’, um sentido tão lasso que implique abranger toda e qualquer movimentação financeira ou de crédito e valores dessa natureza.” (GRECO, Cofins na Lei 9.718/98..., *Op. cit.*, p. 129). Porém, não se acolhe tal argumentação, uma vez que não se vê qualquer inconstitucionalidade no *bis-in-idem*, seja em matéria de impostos seja de contribuições. Afinal, “quem pode tributar uma vez, pode tributar duas, três vezes e assim por diante” (Ataliba).

namental, desde que estão condicionados a restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo governo.²⁷¹

A distinção entre “ingresso” e “receita” também é assente no direito privado. A Lei Federal nº 6.404/1976 – diferenciando receitas decorrentes da venda e de serviços (art. 187, I e II) de outras receitas, denominadas “não operacionais” (art. 187, IV, na redação da Lei Federal nº 9.249/1995) – as disciplina como “ganhos do período”, nos termos do art. 187, § 1º, “a”. Ambas são computadas para efeitos de determinação do resultado do exercício, o que afasta de seu âmbito conceitual a noção neutra de simples entradas de caixa, uma vez que estas não repercutem no patrimônio nem influem na lucratividade ou no prejuízo da sociedade empresária.

A necessidade de repercussão patrimonial também é ressaltada por Geraldo Ataliba e Clêber Giardino, quando ensinam que receita constitui “acréscimo patrimonial que adere definitivamente ao patrimônio do alienante. A ele, portanto, não se podem considerar integradas importâncias que apenas ‘transitam’ em mãos do alienante, sem que, em verdade, lhes pertençam em caráter definitivo”²⁷². Nesse mesmo raciocínio, aliás, tem-se colocado praticamente toda a doutrina dedicada ao estudo do tema, considerando *receita* apenas “[...] a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, crescendo-o, incrementando-o” (AIRES F. BARRETO)²⁷³; “um ‘plus jurídico’ (acréscimo de direito), de qualquer natureza e de qualquer origem, que se agrega ao patrimônio como um elemento positivo, e que não acarreta para o seu adquirente qualquer nova obrigação” (RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA)²⁷⁴; o

“incremento do patrimônio” (ALIOMAR BALLEIRO)²⁷⁵; o “elemento positivo do acréscimo patrimonial” (GISELE LEMKE)²⁷⁶; “a entrada de riqueza nova no patrimônio da pessoa jurídica” (HUGO DE BRITO MACHADO e HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO)²⁷⁷; as “quantias que a empresa recebe não para si” (HAMILTON DIAS DE SOUZA, LUIZ MÉLEGA e RUY BARBOSA NOGUEIRA)²⁷⁸, que “possam alterar o patrimônio líquido” (JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO)²⁷⁹; a entrada “de cunho patrimonial” (MARCO AURÉLIO GRECO)²⁸⁰, que “tem o condão de incrementar o patrimônio” (ALEXANDRE BARROS CASTRO)²⁸¹.

Portanto, “ingresso” e “receita” são conceitos que não podem ser confundidos. Embora a “receita”, por vezes, não deixe de ser uma espécie de “ingresso” – que compreende genericamente qualquer quantia em dinheiro recebida pelo sujeito passivo do tributo²⁸² –, nem todo ingresso constitui receita. Esta pressupõe a

271 BALLEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 126. No mesmo sentido: LIMA, PIS..., *Op. cit.*, p. 152.
272 ATALIBA; GIARDINO. PIS..., *Op. cit.*, p. 160.
273 ISS na Constituição e na lei. São Paulo: Dialética, 2003, p. 329.
274 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Conceito de receita como hipótese de incidência das Contribuições para a Seguridade Social (para Efeitos da Cofins e da Contribuição ao PIS). *Repertório IOB de jurisprudência*, nº 01/2001, p. 30.

275 BALLEIRO, *Uma introdução...*, *Op. cit.*, p. 126.
276 LEMKE, Gisele. Regime tributário das indenizações. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2000, p. 89.
277 Parecer – Contribuições incidentes sobre faturamento. PIS e Cofins. Descontos obtidos de fornecedores. Fato gerador. Inocorrência. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 113, p. 136-137.
278 SOUZA, Hamilton Dias de. Contribuição ao P.I.S.: natureza jurídica e base de cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Contribuições especiais: fundo PIS/PASEP*. São Paulo: Resenha Tributária-CEEU, 1991, p. 244-245 (*Caderno de pesquisas tributárias*, v. 2).
279 MELO, José Eduardo Soares de. PIS e Cofins sobre o ato cooperativo. In: BECHO, Renato Lopes (Coord.). *Problemas atuais do direito cooperativo*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 165.
280 GRECO, Cofins na Lei 9.718/98..., *Op. cit.*, p. 130.
281 CASTRO, Alexandre Barros. *Sujeição passiva no imposto sobre a renda*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 256. No mesmo sentido, cumpre citar, ainda: BOITEUX, Fernando Netto. Receita e faturamento: PIS e Cofins na Lei nº 9.718/98. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 61, p. 64; KEPPLER, Roberto Carlos; DIAS, Roberto Moreira. Da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 75, p. 169-178; LIMA, PIS. *Op. cit.*, p. 152; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. PIS e Cofins: o conceito de receita à luz do princípio da capacidade contributiva. In: PEIXOTO; FISCHER (Coord.). *PIS-Cofins...*, *Op. cit.*, p. 219-220.
282 BALLEIRO, *Op. cit.*, p. 126. Cf. ainda: CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 727 e ss.

ocorrência de um ato ou fato jurídico de alteração do patrimônio líquido ou uma entrada que se incorpora ao patrimônio daquele que a auferir, como elemento novo, ao passo que o ingresso reflete apenas um fluxo neutro de recursos financeiros.

A distinção é exposta por Marco Aurélio Greco com base em terminologia distinta. O autor diferencia "entrada" de "ingresso", considerando a primeira como uma "mera movimentação financeira", e o segundo, uma "entrada com sentido de permanência". Daí sua afirmação de que receita "corresponde a todo ingresso", no sentido de entrada "de cunho patrimonial", o que de certa forma, ao final, reflete uma divergência apenas terminológica, conduzindo às mesmas conclusões dos que, na linha de Aliomar Baleeiro, consideram "entrada" ou "ingresso" como sinônimos²⁸³.

Nesse sentido, também ensina Aires F. Barreto:

Tenha-se presente que os valores que transitam pelo caixa das empresas (ou pelos cofres públicos) são de duas espécies: os que configuram receitas e os que se caracterizam como meros ingressos (que, na Ciência das Finanças, recebem designação de movimentos de fundo ou de caixa). Receitas são entradas que modificam patrimônio da empresa, incrementando-o. Ingressos envolvem tanto as receitas como as somas pertencentes a terceiros (valores que incrementam o patrimônio de outrem). São aqueles valores que não importam modificação no patrimônio de quem os recebe, para posterior entrega a quem pertencem. Apenas os aportes que incrementam o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas.²⁸⁴

283 GRECO, *Op. cit.*, p. 131; BALEEIRO, *op. cit.*, idem.
284 BARRETO, *Op. cit.*, p. 329. No mesmo sentido, cf.: MINATEL, José Antonio. *O conceito de receita, para efeito da incidência do PIS e da Cofins*. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Contribuições para seguridade social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 527-548; *Conceito de receita e implicações tributárias*. Palestra proferida no II Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET. In: *Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito*. São Paulo:

Trata-se de distinção que decorre de preceitos constitucionais (art. 212, § 1º) e de direito privado (Lei Federal nº 6.404/1976, art. 187, I, II, IV e § 1º, "a"). Por isso, não pode ser simplesmente ignorada pela Lei Federal nº 10.833/2003. A Constituição, afinal, como fundamento de validade de toda a ordem jurídica, vincula o legislador ordinário em toda sua extensão. Por outro lado, o conteúdo e o alcance dos conceitos de direito privado utilizados pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias, nos termos do art. 110 do Código Tributário Nacional, não podem ser alterados pela legislação tributária²⁸⁵.

Deve-se, na verdade, emprestar ao art. 1º, § 1º, da Lei da Cofins não cumulativa, uma interpretação conforme a Constituição. O sentido semântico que identifica, neste dispositivo, um conceito de "receita" amplo o suficiente para compreender qualquer ingresso no caixa da pessoa jurídica, deve ser afastado porque se mostra incompatível com o texto constitucional. Por conseguinte, cumpre interpretar o preceito de modo que, por receita, entenda-se o ingresso com repercussão patrimonial no caixa da pessoa jurídica.

A diferenciação entre entrada de caixa e receita, que decorre do art. 212, § 1º, da Constituição e do art. 187 da Lei Federal nº 6.404/1976, permite a identificação do primeiro elemento relevante para efeitos da determinação do conceito jurídico de receita: a necessidade de repercussão patrimonial positiva.

Noeses, 2005, p. 757; *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP, 2005, p. 124.

285 De fato, segundo ressalta Hugo de Brito Machado, "[...] o art. 110 do Código Tributário nacional tem na verdade um sentido apenas didático, meramente explicante. Ainda que não existisse, teria de ser como nele está determinado. Admitir que a lei ordinária redefina conceitos utilizados por qualquer norma da Constituição é admitir que a lei modifique a Constituição. É certo que a lei pode, e deve reduzir a vaguidade das normas da Constituição, mas, em face da supremacia constitucional, não pode modificar o significado destas" (*Curso...*, *Op. cit.*, p. 8).

3.1.1.2. IMPLICAÇÕES DECORRENTES DA LIGAÇÃO ENTRE RECEITA E RENDA

A receita (operacional e não operacional), nos termos da Lei Federal nº 6.404/1976 (art. 187, I, II, IV, § 1º, "a"), constitui o principal elemento de repercussão patrimonial positiva que, deduzidos os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos pela pessoa jurídica, as participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda, forma o lucro líquido do exercício. Este que, nos termos do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e do art. 247 do Decreto nº 3.000/1999, ajustado por adições, exclusões ou compensações impostas ou autorizadas pela legislação tributária, formará o lucro real, base de cálculo do Imposto sobre a Renda (Leis Federais nº 5.172/1966, arts. 44, 104 e 144, nº 8.981/1995, art. 26, e nº 9.430/1996, art. 1º; Decreto nº 3.000/1999, art. 219).

Daí resulta que a receita corresponde ao elemento positivo que compõe a renda da pessoa jurídica, considerado de forma isolada, independente da dedução de custos, despesas, participações ou provisões. É o que ressaltam Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, quando destacam que a receita "[...] se caracteriza por representar a entrada de riqueza nova no patrimônio da pessoa jurídica. Receita é um elemento novo que, depois de considerados os custos e as despesas, comporá a *renda*"²⁸⁶.

Mesmo no caso das pessoas jurídicas, a renda, ao contrário da receita, nos termos pressupostos pela Constituição (e conforme previsto no Código Tributário Nacional, art. 43), sempre constitui um *acréscimo patrimonial*, que se traduz em um saldo positivo, resultante do confronto de certas entradas e certas saídas, ocorridas ao longo de um dado período²⁸⁷. A diferença em relação à tributação das pessoas físicas reside no fato de que a renda – denominada

*lucro real*²⁸⁸ – compreende o aumento do patrimônio líquido apurado pela comparação entre balanços comerciais ajustados na forma da legislação tributária. Todavia, em qualquer caso, tem-se um acréscimo relativo, que pressupõe a periodicidade e a comparação com um estado patrimonial anterior, deduzidos os prejuízos anteriores, despesas e custos²⁸⁹, ao contrário da receita, que constitui um incremento patrimonial isoladamente considerado.

A distinção entre *renda* e *receita* reside, portanto, no fato de que esta constitui o elemento positivo do acréscimo patrimonial, como destaca Gisele Lemke:

ATALIBA, Geraldo; SARTIN, Agostinho. Imposto de Renda – Não incidência sobre indenizações por desapropriação. *Revista de Direito Tributário*. nº 36, p. 50; ROLIM, João Dácio. O conceito jurídico de renda e proventos de qualquer natureza: alguns casos concretos – adições e exclusões do lucro real. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Imposto de renda: questões atuais e emergentes*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 87 e ss.; DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributação da renda versus tributação do patrimônio. In: ROCHA, op. cit., p. 99-115; BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 69 e ss.; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 239; CASTRO, op. cit., p. 235 e ss.; e, embora não admitindo a existência de um conceito fechado de renda no texto constitucional: LEMKE, Gisele. *Imposto de renda – os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 60 e ss.

288 De fato, segundo Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel, "[...] o imposto em comento, deste modo, irá incidir sobre o acréscimo patrimonial que esteja disponível econômica e juridicamente à pessoa que o adquiriu. Este acréscimo a que o legislador complementar faz referência nada mais é do que o lucro obtido pela pessoa jurídica em período de tempo delimitado por lei. Foi esse o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal [RE nº 146.733-9/SP. Rel. Min. Moreira Alves. *RTJ*, vol. 143, fevereiro de 1993, p. 684 a 704], que reconheceu possuírem a Contribuição Social sobre o Lucro, prevista no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, e o Imposto sobre a Renda, o mesmo fato gerador, qual seja, o lucro." (*IRPJ – Teoria e prática jurídica*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 26-27). No mesmo sentido, ensina Hugo de Brito Machado, ao destacar que "o conceito de renda, e o conceito de lucro, para compor o âmbito constitucional, tanto do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, como da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88, correspondem, indubitavelmente, a acréscimo patrimonial" (Regime tributário das indenizações. In: MACHADO, *Regime...*, op. cit., p. 106).

289 Segundo destaca Henry Tilbert, "[...] o lucro apurado de acordo com a 'teoria do balanço', isto é, pela comparação do patrimônio no início e no fim do ano base, inclui qualquer aumento do patrimônio líquido, independentemente da fonte..." (*A tributação dos ganhos de capital*. São Paulo: IBDT-Resenha Tributária, 1977, p. 21).

286 Parecer. *Op. cit.*, p. 136-137.

287 GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 179. No mesmo sentido, cf.:

Quadra observar que essa definição, ao contrário do que possa parecer à primeira vista, não torna confusa a distinção entre renda e receita. Renda, no conceito do CTN e na interpretação da doutrina jurídica, corresponde a acréscimos patrimoniais. É o resultado das receitas menos as despesas. Receita é elemento positivo de acréscimo patrimonial. Para seu cálculo não se levam em conta as despesas. Todavia, não se podem considerar como receitas valores que integram no caixa da empresa, mas que em momento algum poderão contribuir para acrescer o patrimônio.²⁹⁰

Contudo, para a adequada identificação da receita, deve-se promover o isolamento do fator positivo. Do contrário, os ingressos nas vendas com prejuízo não poderiam ser considerados receita, uma vez que, apesar da entrada, estaria ocorrendo uma perda patrimonial. Por outro lado, mesmo nas operações com lucro, somente poderia ser considerado receita a diferença entre o preço da venda e o valor do produto em estoque. Afinal, o alienante, ao transmitir o domínio do bem, recebe como contrapartida uma soma em dinheiro (ou outro bem ou direito susceptível de avaliação pecuniária) que o substitui em seu patrimônio. Com isso, haveria uma confusão entre as noções de *receita*, *rendimento* ou *lucro da operação*, assim exposta por José Bulhões Pedreira:

As trocas em que a pessoa jurídica recebe a receita bruta são trocas de capital:

- a) a pessoa jurídica transmite o domínio do bem econômico, que se encontrava estocado no seu patrimônio, e recebe em troca quantidade de capital financeiro, que é o preço de venda: o valor do capital financeiro aplicado no bem econômico é substituído, no seu patrimônio, por dinheiro;
- b) o comprador do bem entrega quantidade de dinheiro que substitui, no seu patrimônio, pela propriedade do

bem adquirido: a quantidade de capital financeiro que existia no patrimônio sob a forma de dinheiro continua a existir aplicada no bem adquirido.

Essa troca de capital pode dar origem à realização, pela pessoa jurídica, de lucro na venda, que constitui rendimento. Esse rendimento somente é reconhecido na contabilidade no momento da venda porque os estoques são avaliados com base no custo de aquisição ou produção, e não no valor de mercado. Economicamente, esse rendimento foi criado pela pessoa jurídica no momento da produção dos bens ou serviços vendidos, mas somente é realizado financeiramente com a venda. De qualquer modo, o rendimento, no caso, não se confunde com a receita bruta, ou preço de venda, pois é apenas a parte da receita bruta que excede do custo de aquisição ou produção.²⁹¹

A importância do isolamento do fator positivo também é ressaltada por Ricardo Mariz de Oliveira, que o considera fundamental para a caracterização da receita e a sua diferenciação em face de figuras afins:

Realmente, o que se deve ter presente é que apenas no sentido de ser um dado positivo para a mutação patrimonial pode-se dizer que a receita aumenta o patrimônio.

É que, sendo a receita um elemento aumentativo do patrimônio, ou fonte de aumento do patrimônio, ela, isoladamente considerada, produz e efetiva aumento no patrimônio, embora, quando associada a outros elementos ou fatores, no global passa haver redução patrimonial.

Assim, ainda quando haja uma venda com prejuízo, por ser o custo da coisa vendida maior do que o preço da sua venda, este, de per si, representa um elemento positivo

290 MACHADO, Regime. *Op. cit.*, p. 89.

291 PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Adcoas-Justec, 1979, v. I, p. 351-352.

na formação do patrimônio. Outrossim, num venda com prejuízo, quanto maior o preço, ainda que inferior ao custo, menor será o prejuízo e, portanto, menor a redução patrimonial, donde a receita, mesmo assim e nesta circunstância, ser um fator positivo para o patrimônio.

Este isolamento do fator positivo, para a identificação do que seja receita, é que distingue receita de lucro, renda ou ganho, já que lucro, renda ou ganho, sim, se constituem no resultado da reunião de todos os elementos positivos e negativos que afetam o patrimônio e identificam uma mutação geral líquida nele havida, ou uma mutação líquida particular. Assim, renda ou lucro (ou prejuízo, que é a versão ou resultado negativo da renda ou lucro) é a somatória algébrica da totalidade dos fatores positivos e negativos que afetam um patrimônio em determinado período de tempo, ao passo que ganho (ou sua versão negativa, perda) é a soma algébrica dos fatores positivo e negativo que afetam um determinado ato, como o ganho ou perda de uma venda.²⁹²

Essa mesma característica é evidenciada ainda por José Antonio Minatel, ao ressaltar, em estudo específico sobre o tema, que receita constitui um acréscimo patrimonial de "mensuração instantânea", isto é, "isolada em cada evento, abstraindo-se dos custos e de periodicidade para a sua apuração"²⁹³.

Por outro lado, embora se trate de um incremento patrimonial isoladamente considerado, apenas podem ser consideradas receita as entradas relevantes para efeitos de composição da renda, o que afasta de seu âmbito de significação os reembolsos, as cauções e os depósitos, os empréstimos contraídos ou amortizações dos concedidos, bem como todas as demais somas escrituradas

292 OLIVEIRA, *Op. cit.*, p. 31.

293 MINATEL, José Antonio. *Conteúdo...*, *Op. cit.*, p. 124.

na reserva de serem restituídas ou pagas a terceiro por qualquer causa de direito e as indenizações²⁹⁴.

É o que também sustenta Gisele Lemke, ao ressaltar que:

não é qualquer valor que ingressa no patrimônio da empresa que deve ser tido como receita, mas apenas aqueles valores que venham a crescer seu patrimônio. Essa observação é sobremaneira importante, por isso que permite excluir do conceito de receita valores que ingressam no ativo da empresa sem criar qualquer expectativa de lucro, como é o caso dos empréstimos. Estes, embora aumentem o ativo da empresa, ingressam nele com a obrigação de sua devolução num determinado prazo. Por conseguinte, em momento algum poderão ser considerados como elemento positivo de acréscimo patrimonial, já que não criam qualquer expectativa de lucro, de aumento do patrimônio da empresa.²⁹⁵

As considerações expostas permitem a identificação de mais um elemento relevante para efeitos de determinação do conceito jurídico de receita: além da necessidade de repercussão patrimonial positiva, deve se tratar de um incremento isoladamente considerado, apto a gerar renda.

294 BALEEIRO, *Op. cit.*, p. 126; MACHADO; MACHADO SEGUNDO, *Parecer...*, *Op. cit.*, p. 137.

295 Daí a afirmação de José Augusto Delgado, no sentido de que "[...] a indenização recebida por pessoa jurídica por dano que lhe foi provocado não é receita, nem faturamento. [...] Lança-se a indenização na escrita contábil da empresa a título de recomposição patrimonial ou de compensação, tão-somente, explicitando-se a sua origem e os motivos que a geraram" (Reflexões sobre o regime tributário as indenizações. In: MACHADO, *Op. cit.*, p. 176). Aliás, apenas a título de registro, cumpre ressaltar que, segundo publicação do Instituto de Auditores Independentes do Brasil, "[...] receita, entretanto, não inclui todos os acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos. Recebimento de numerário por venda à dinheiro é receita, porque o resultado líquido da venda implica alteração do patrimônio líquido. Por outro lado, o recebimento de numerário por empréstimo tomado ou o valor de um ativo comprado a dinheiro não são receita, porque não alteram o patrimônio líquido". (*Princípios contábeis*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, p. 112).

3.1.1.2.1. RECEITA E TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL

As transferências de capital são negócios jurídicos unilaterais que visam a transmissão de direitos patrimoniais de uma pessoa física ou jurídica para outra, independe de qualquer contraprestação²⁹⁶. Pressupõem, para sua caracterização, a intenção objetiva de realizar o incremento do patrimônio do beneficiário, que, por sua vez, deve mantê-las em conta de reserva de capital ou de incentivos fiscais²⁹⁷. Do contrário, perde sua natureza jurídica, convertendo-se em renda da beneficiada²⁹⁸.

Enquanto mantidas como reserva de capital, as transferências não transitam em conta de resultado e, dessa maneira, não configuram receita da pessoa jurídica, porque são destituídas de aptidão para gerar renda. Não há, por conseguinte, incidência da Cofins.

Algumas modalidades de transferência de capital estão previstas no art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e no § 1º, art. 182, da Lei nº 6.404/1976, que trata da contabilização como reserva de capital: (i) do ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou da parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital; (ii) do valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subs-

296 Como destaca Bulhões Pedreira, "as transferências são negócios jurídicos unilaterais, nos quais quem transfere dinheiro não recebe em troca outro direito ou (no caso de transferências de capital), se adquire algum direito, este nasce do próprio negócio de transferência e seu objeto são prestações da pessoa que a recebe. [...] Nas transferências de capital uma pessoa transmite direitos com o fim de acrescê-los ao estoque de capital de outra. Em algumas (como as subvenções para investimento e as doações) a pessoa que transfere não adquire nenhum direito – apenas diminui seu estoque de capital em benefício de quem a recebe." (PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de renda*: pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: Adcoas-Justec, 1979, v. II, p. 400).

297 "As subvenções para investimento são registradas contabilmente como reserva de capital. Normalmente, referem-se a valores de que a companhia se beneficia a título de devolução, isenção ou redução de impostos devidos, ou de valores recebidos destinados à expansão de suas atividades, sob a forma de investimentos para capital fixo ou capital de giro. É o caso, por exemplo, de devolução de IPI ou ICM e de isenção temporária de imposto de renda como incentivo regional ou setorial." (Nota Explicativa da Instrução CVM Nº 59/1986).

298 PEDREIRA, *op. cit.*, p. 403. Sobre o tema, cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 144 e ss.

crição; (iii) do prêmio na emissão de debêntures; (iv) do lucro na venda de ações em tesouraria; e (v) as doações e as subvenções para investimento²⁹⁹. A relação, entretanto, não é taxativa, porque há outras modalidades de ingressos que, apesar de não relacionadas expressamente na legislação, têm natureza transferência de capital. É o caso, como será analisado oportunamente, da incorporação de prejuízos à conta de sócio.

A. PRÊMIO RECEBIDO NA EMISSÃO DE DEBÊNTURES

O art. 182, § 1º, "c", da Lei nº 6.404/1976³⁰⁰, que trata da contabilização do prêmio recebido na emissão de debêntures como reserva de capital, foi revogado pela Lei nº 11.638/2007. Permanece em vigor, entretanto, o art. 38, III, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que assim estabelece:

Art 38. Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

[...]

III – prêmio na emissão de debêntures;

Por outro lado, de acordo com o art. 19 da Lei nº 11.941/2009:

Art. 19. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei em relação ao prêmio na emissão de debêntures a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

299 Sobre subvenções para investimentos, cf. item 5.3.4.1.

300 "Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem: [...]

c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;"

I – reconhecer o valor do prêmio na emissão de debêntures em conta do resultado pelo regime de competência e de acordo com as determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor referente à parcela do lucro líquido do exercício decorrente do prêmio na emissão de debêntures, para fins de apuração do lucro real;

III – manter o valor referente à parcela do lucro líquido do exercício decorrente do prêmio na emissão de debêntures em reserva de lucros específica; e

IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput deste artigo.

§ 1º A reserva de lucros específica a que se refere o inciso III do caput deste artigo, para fins do limite de que trata o art. 199 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, terá o mesmo tratamento dado à reserva de lucros prevista no art. 195-A da referida Lei.

§ 2º O prêmio na emissão de debêntures de que trata o caput deste artigo será tributado caso seja dada destinação diversa da que está prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:

I – capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de prêmios na emissão de debêntures;

II – restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da emissão das debêntures com o prêmio, com posterior capitalização do valor do prêmio, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de prêmios na emissão de debêntures; ou

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Parágrafo único. Para fins de aplicação do RTT, poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado:

I – o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o art. 18 desta Lei; e

II – o valor do prêmio na emissão de debêntures, de que trata o art. 19 desta Lei.

Portanto, o prêmio recebido na emissão de debêntures passou a integrar a conta de resultado. Apesar disso, na vigência do Regime Tributário de Transição (RTT), continua sem incidência da Cofins, desde que mantido em conta de reserva de lucros específica e observados os demais requisitos dos arts. 19 e 21 da Lei nº 10.941/2009.

B. DOAÇÕES E SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO

O tema será tratado de forma detalhada no item 5.3.4.1. Desde já, entretanto, cumpre destacar que as doações e a subven-

ção para investimentos, com o advento da Lei nº 11.638/2007, também passaram a integrar o resultado. Todavia, de acordo com os arts. 18 e 21 da Lei nº 11.941/2009, não são tributados pela Cofins, desde que mantidos em conta de reserva de lucros na forma do art. 195-A da Lei nº 6.404/1976.

C. INCORPORAÇÃO DE PREJUÍZOS À CONTA DE SÓCIO

A incorporação de prejuízos à conta de sócios encontra-se prevista no art. 64, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e no art. 509, § 2º, do RIR³⁰¹. Por meio deste instituto, promove-se a extinção do prejuízo apurado na escrituração comercial no valor do crédito do sócio da pessoa jurídica, normalmente decorrente de empréstimos concedidos à sociedade. Trata-se de uma operação da qual não resulta acréscimo ao patrimônio líquido, porque, conforme destacado no Parecer Normativo CST nº 04/1981, o valor debitado “1) não transita por conta de resultado e 2) não representa ingresso efetivo”.

Alberto Xavier e Roberto Duque Estrada, em estudo específico sobre o tema, demonstram que, na verdade, há um contrato *misto*, de caráter *unitário* e *sintético*, no qual se fundem “[...] os contratos de aumento de capital com integralização de crédito contra a própria sociedade e de redução do capital aumentado para a absorção de prejuízos contábeis”³⁰². Portanto, na conclusão dos autores:

301 “Art. 509. O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 1º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, e parágrafo único). [...] § 2º A absorção, mediante débito à conta de lucros acumulados, de reservas de lucros ou capital, ao capital social, ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual, de prejuízos apurados na escrituração comercial do contribuinte não prejudica seu direito à compensação nos termos deste artigo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 3º)”.

302 XAVIER, Alberto; ESTRADA, Roberto Duque. Incorporação de prejuízos à conta de sócio: natureza jurídica e aspectos fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 148, p. 09-10.

167
No que concerne às contribuições sociais PIS e Cofins, também não há que se cogitar de sua incidência uma vez que ambas têm como fato gerador ‘o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica’ e, na operação de absorção de prejuízo à conta de sócio, ocorre uma transferência de capital em que, como bem afirma o Parecer Normativo CST nº 4/81, ‘o valor debitado (...) 1) não transita por resultado e 2) não representa um ingresso efetivo’, ou seja, não configura receita.³⁰³

De fato, na medida em que o valor debitado não transita por conta de resultado e não representa ingresso efetivo, a operação, consoante sustentam os eminentes autores, não é e nem pode ser validamente tributada pela Cofins³⁰⁴.

3.1.1.2.2. INDENIZAÇÕES E REEMBOLSOS

A incidência da Cofins sobre indenizações e reembolsos tem sido pouco estudada pela doutrina. Apesar disso, trata-se de tema que tem gerado inúmeras dúvidas e questionamentos no plano pragmático, sobretudo na contabilização de reembolsos e de outras

303 XAVIER *et. al. op. cit.*, p. 12. Os autores citam ainda o seguinte precedente do CARF, relativo ao IRPJ mas que também se aplica à Cofins (porque afastou a caracterização de receita na operação): “IRPJ – Ganho no Perdão de Dívida – Incabível a exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica quando não caracterizado o ganho tributável relativo ao perdão de dívida por sócia quotista. O lançamento contábil para redução de prejuízos, ao debitar a sua conta representativa, tendo como contrapartida empréstimos de sócios, caracteriza fato contábil de prejuízos levados à conta de débito de sócios, não tributável pela legislação fiscal.” (1º CC. Acórdão nº 108-06.493. Rel. Conselheiro Nelson Lóssó Filho).

304 Como destaca Bulhões Pedreira, “as transferências são negócios jurídicos unilaterais, nos quais quem transfere dinheiro não recebe em troca outro direito ou (no caso de transferências de capital), se adquire algum direito, este nasce do próprio negócio de transferência e seu objeto são prestações da pessoa que a recebe. [...] Nas transferências de capital uma pessoa transmite direitos com o fim de acrescê-los ao estoque de capital de outra. Em algumas (como as subvenções para investimento e as doações) a pessoa que transfere não adquire nenhum direito – apenas diminui seu estoque de capital em benefício de quem a recebe.” (PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de renda: pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Adcoas-Justec, 1979, v. II, p. 400).

modalidades indenizatórias, tais como a devolução de prêmios, as indenizações de seguros, os ingressos auferidos a título de cláusula penal, de juros compensatórios e moratórios, seguros e indenizações judiciais e extrajudiciais³⁰⁵.

Ainda não há entendimento consolidado sobre a matéria na jurisprudência nem tampouco no âmbito da Secretaria da Receita Federal. Em respostas a Consultas Fiscais, as 1ª, 7ª e 9ª Regiões têm-se manifestado pela impossibilidade da exclusão da base de cálculo dos reembolsos de despesas e das indenizações:

INDENIZAÇÃO DE SEGUROS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO. Integra a receita bruta para efeito de cálculo do PIS/Pasep o valor recebido, pela Pessoa Jurídica, a título de indenização de seguro pela perda ou sinistro de seus bens do Ativo Permanente e do Circulante.³⁰⁶

[...] Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

As indenizações recebidas por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real ou presumido, destinadas a reparar danos patrimoniais integram a base de cálculo para fins de incidência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

[...] Contribuição para o PIS/Pasep

As indenizações recebidas por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real ou presumido, destinadas a reparar danos patrimoniais integram a base de cálculo para fins de incidência da contribuição para o PIS/Pasep.³⁰⁷

305 Cf. sobre o tema: SEHN, Solon. Não-incidência do PIS/Pasep e da Cofins sobre reembolsos e indenizações. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 162, p. 58-69, mar. 2009.

306 Processo de Consulta nº 81/07. SRRF/7a RF. Data de publicação: 29/05/2007.

307 Processo de Consulta nº 126/06. SRRF/9a RF. Data de publicação: 25/04/2006.

BASE DE CÁLCULO. Os pagamentos efetuados pelos órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal às pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive reembolso de passagens, outras formas de transporte, diárias de hotéis, alimentação ou quaisquer outros pagamentos a título de reembolso ou indenização, sofrerão retenção na fonte do IRPJ, da CSLL e das contribuições para o PIS/Pasep e COFINS, aplicando-se, sobre o valor bruto recebido pela empresa contratada, os percentuais previstos na legislação, independentemente de quaisquer outras retenções previstas em legislação específica.³⁰⁸

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por sua vez, tem afastado a incidência em casos envolvendo o recebimento de indenizações de seguros, admitindo-a, contudo, nas indenizações judiciais:

BASE DE CÁLCULO. INDENIZAÇÕES POR REPARAÇÃO DE DANO. NÃO INCLUSÃO. Os valores de apólices de seguro, quando recebidos como indenizações por reparação de dano, não são considerados como receita, para fins de base de cálculo da COFINS.³⁰⁹

BASE DE CÁLCULO. INDENIZAÇÃO JUDICIAL/LUCROS CESSANTES. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. Inexiste previsão legal para que se excluam da base de cálculo da contribuição as receitas auferidas por indenizações judiciais/lucros cessantes, mormente quando tais se referem à reparação de danos ocorridos em imóvel rural de que a autuada não era proprietária, mas mera cessionária de direito de exploração de floresta nativa.³¹⁰

308 Processo de Consulta nº 72/02. SRRF/1ª RF. Data de publicação: 13/01/2003.

309 Acórdão nº 203-10.047. 2º Conselho de Contribuintes – 3ª Câmara. Relator: Emanuel Carlos Dantas de Assis. DOU em: 11/05/2007.

310 Acórdão nº 203-10.529. 2º Conselho de Contribuintes – 3ª Câmara. Relator: Maria Teresa Martínez López. Publicado no DOU em: 12/03/2007.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. INDENIZAÇÃO DE SEGUROS. Tratando-se de ingressos eventuais relativos a recuperação de valores que integravam o ativo, não se pode considerar as indenizações de seguros ora discutidas como receitas para fins de incidência da contribuição em comento.³¹¹

As divergências existentes em torno do tema refletem a ausência de uma compreensão adequada do conceito de receita, que, infelizmente, ainda não se encontra consolidada no âmbito jurisprudencial.

A. INGRESSOS RECEBIDOS A TÍTULO DE REEMBOLSO

Uma vez delimitado o conceito-base de incidência da Cofins não cumulativa e, sobretudo, fixada a premissa que receita é acréscimo ao patrimônio líquido, sem reservas, condicionamentos ou correspondências no passivo – inconfundível, portanto, com a noção neutra de ingresso de caixa –, não há dúvidas de que tais tributos não incidem sobre reembolsos.

Afinal, o reembolso constitui um ingresso sem repercussão patrimonial positiva, que apenas recompõe o patrimônio da pessoa jurídica em razão de uma despesa realizada por conta e ordem de outrem. Não há, destarte, a entrada de riqueza nova ou incremento patrimonial, razão pela qual não ocorre a incidência da contribuição. Seria, a rigor, absolutamente despropositado sustentar que o pagamento de um simples reembolso, como as custas judiciais adiantadas por um advogado em processo de seu cliente, fosse tributado pela Cofins. Interpretação dessa natureza, além contrária ao conceito de receita, viola claramente o princípio da capacidade contributiva, que veda a incidência de tributos não vinculados sobre fatos não reveladores de riqueza³¹².

311 ACÓRDÃO 201-78.014. 2º Conselho de Contribuintes – 1ª Câmara. Relator: ADRIANA GOMES RÉGO GALVÃO. Publicado no DOU em: 29/08/2005.

312 O princípio da capacidade contributiva, ao contrário do que entende parte da doutrina, aplica-se a todos os tributos. E, mesmo que assim não fosse, no caso

171

A exclusão, no entanto, compreende apenas as despesas claramente desvinculadas da operação tributada. Não estão abrangidos as despesas, os custos e os insumos do contribuinte utilizados na prestação de serviços ou produção de bens, como as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem³¹³.

No julgamento do REsp 958.292-RS, o Superior Tribunal de Justiça analisou a incidência do PIS/Pasep e da Cofins sobre valores destinados ao pagamento de salários e demais encargos trabalhistas recebidos por empresas prestadoras de trabalho temporário. E, com razão, não admitiu a exclusão de tais despesas da base de cálculo das contribuições³¹⁴, com fundamento em voto de vista do Ministro Teori Albino Zavascki:

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. (LEI 10.637/02, ART. 1º, E

da Cofins, a observância do princípio em questão decorre do fato de que esta apresenta, como hipótese de incidência, um fato alheio à qualquer atuação estatal, o que lhe confere natureza jurídica de tributo não vinculado. Sobre o tema, cf.; HORVATH, Estevão. *O princípio do não confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 70 e 137; GOLDSCHIMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não confisco no direito tributário*. São Paulo: RT, 2003, p. 146; COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 51 e ss.; GONÇALVES, José Artur Lima. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 68; MITA, Enrico de. *Interesse fiscal e tutela del contribuyente: le garanzie costituzionali*. 4ª ed. Milão: Giuffrè, 2000, p. 81 (“[...] la «capacità contributiva» deve essere qualcosa di obiettivo, legato alla struttura della imposta, nel senso che la base imponibile deve essere incorporata nella fattispecie legale come valutazione dell'elemento di ricchezza”).

313 Sobre o tema, cf.: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra da; LOCATELLI, Soraya David Monteiro. *Empresas de trabalho temporário – base de cálculo de PIS, Cofins, IRPJ e CSLL – receita própria – taxa de administração – exclusão de valores repassados a título de remuneração de mão de obra e encargos sociais – diferença entre receita e passagem transitória de valores de terceiros pela contabilidade da empresa – semelhança in casu da atividade com agências de turismo e publicidade*. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 156, p. 143 e ss. Destacam os autores que “apesar de a jurisprudência administrativa ser majoritariamente contrária à tese aqui apresentada e do Poder Judiciário ainda não ter harmonizado seu posicionamento sobre a questão, entendemos que seja possível contabilizar os valores relativos à remuneração e encargos sociais/trabalhistas como ‘numerário em trânsito de titularidade de terceiros’, sobre os quais não incidiria o PIS e a Cofins”.

314 REsp 958.292-RS, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 11/11/2008. No mesmo sentido, cf: REsp 954.719-SC, DJ 17/03/2008.

LEI 10.833/03, ART. 1º). EMPRESAS PRESTADORAS DE TRABALHO TEMPORÁRIO.

1. A base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS é o 'faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil', ressalvadas as deduções autorizadas em lei (Lei 10.637/02, art. 1º e § 3º, e Lei 10.833/03, art. 1º e § 3º, respectivamente).

2. Portanto, excetuadas as deduções previstas na lei, todas as receitas auferidas pela empresa compõem a base de incidência da contribuição, sendo irrelevante, para esse fim, a sua destinação, que varia segundo a peculiar composição dos custos de cada empresa ou ramo de atividade.

3. Os valores destinados ao pagamento de salários e demais encargos trabalhistas não integram o rol das deduções da base de incidência. Sem norma que autorize tratamento diferente, esse regime é aplicável também às empresas prestadoras de trabalho temporário, que utilizam para tanto empregados por ela própria contratados pelo regime trabalhista, como é o caso. Precedente da 2ª Turma: REsp 954.719/SC, Min. Herman Benjamin, julgado em 13.11.2007, unânime.

4. Recurso especial provido, divergindo do relator.

O Eminentíssimo Ministro, na seguinte passagem de seu voto de vista, ilustra com precisão a necessidade de diferenciação entre reembolso de despesas e os custos e insumos do contribuinte:

Tais empresas não são simples agenciadoras ou intermediadoras de mão-de-obra. São, isto sim, as próprias prestadoras do serviço, que é executado por trabalhadores que com elas mantêm vínculo empregatício, sendo elas as responsáveis pelo pagamento dos salários, bem como das contribuições previdenciárias e demais encargos decorrentes do contrato de trabalho.

No caso dos autos, é fato inquestionável e reconhecido que a empresa não é agenciadora de mão de obra, mas sim prestadora de trabalho temporário (fls. 06 e 111), que utiliza para tanto empregados por ela própria contratados pelo regime trabalhista.

A base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, como foi visto, é o 'faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil', ressalvadas as deduções autorizadas em lei (Lei 10.637/02, art. 1º e § 3º, e Lei 10.833/03, art. 1º e § 3º, respectivamente). Ora, tais receitas são, no caso, os valores cobrados pelo fornecedor do serviço ao seu tomador. E na formação do preço – e, conseqüentemente, da receita – concorrem, além da margem de lucro, os vários itens dos custos suportados pelo prestador (materiais utilizados, mão-de-obra, locação de prédio, tributos e assim por diante). Salvo nos excepcionalíssimos casos que prevê (Lei 10.637/02, art. 1º e § 3º, e Lei 10.833/03, art. 1º e § 3º, respectivamente), a lei não autoriza exclusões da base de cálculo de qualquer item de despesa ou custo. Portanto, da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, que é o faturamento, não está excluída a parcela referente aos encargos trabalhistas e previdenciários.

Nessa perspectiva, entende-se que, embora a Cofins não incida sobre o reembolso, não se incluem neste as despesas, os custos e os insumos do contribuinte utilizados na prestação de serviços ou produção de bens. Do contrário, a contribuição se converteria num tributo incidente sobre o lucro da operação ou sobre a receita líquida, o que, obviamente, constitui uma interpretação destituída de amparo legal e constitucional.

B. INCIDÊNCIA NAS INDENIZAÇÕES

Nas indenizações, a obrigação do devedor tem por objeto a recomposição *in integrum* do patrimônio da vítima, como se o fato

danoso jamais tivesse acontecido. A reparação, assim, compreende o dano positivo ou emergente, bem como o dano negativo ou lucro cessante (Código Civil, art. 402)³¹⁵. Há, ademais, a indenização por dano moral (CF, art. 5º, V e X; CC, art. 187)³¹⁶, que não visa o restabelecimento do *status quo ante*, mas a compensação pecuniária por um prejuízo de natureza extrapatrimonial³¹⁷.

Destarte, diante das diversas modalidades indenizatórias, não há dúvidas de que a Cofins não incide em face do dano emergente, que representa uma reparação pura e não implica qualquer incremento patrimonial^{318,319}. Alcança, porém, o lucro cessante, uma vez que este compreende os acréscimos patrimoniais que o sujeito razoavelmente deixou de auferir.

315 PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil: contratos*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, v. III, 2004, p. 567.

316 Como reconheceu a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça na Súmula nº 227: "A pessoa jurídica pode sofrer dano moral."

317 SILVA, Américo Luís da. *O dano moral e sua reparação civil*. São Paulo, RT, 1999, p. 320 e ss. Sobre o direito à indenização do dano moral como direito individual, cf.: CAHALI, Yussef. *Dano moral*. 2ª ed. São Paulo: RT, 1988, p. 53 e ss.

318 No mesmo sentido, cf.: Hugo de Brito Machado, (Regime tributário das indenizações. In: MACHADO, *Op. cit.*, p. 109), Hugo de Brito Machado Segundo e Paulo de Tarso Vieira Ramos (Regime tributário das indenizações. In: MACHADO, *Op. cit.*, p. 127), estes últimos sustentando que "[...] podemos apontar, como nota característica da receita, o ingresso de novos valores em decorrência da atividade da pessoa jurídica. [...] Evidentemente, a entrada de quantias ou bens recebidos como indenização, pelo menos como indenização de danos materiais, não representam novos valores, mas simples reposição, recomposição, reintegração patrimonial. Podemos, então, afirmar seguramente que, como tais, esses valores não integram a receita. Em reforço a tal entendimento, frisamos que o mesmo dispositivo também exclui da receita bruta as 'recuperações de créditos baixados como perda'".

319 Em sentido contrário, partindo de um conceito distinto de receita, colocam-se Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel, segundo os quais "[...] a indenização recebida por uma pessoa jurídica configura entrada, para o ativo, de espécie pecuniária ou direito a receber. Trata-se, portanto, de receita, para fins tributários..." (Análise do regime tributário das indenizações. In: MACHADO, *Regime...*, *Op. cit.*, p. 76); José Eduardo Soares de Melo e Marcia Soares de Melo, que entendem que "[...] a indenização deve ser considerada como receita não operacional, assim como na hipótese inversa, o prejuízo também tem natureza não operacional" (O regime tributário das indenizações. In: MACHADO, *Op. cit.*, p. 209); ANDRADE JUNIOR, Attila de Souza Leão. O regime tributário das indenizações. In: MACHADO, *Op. cit.*, p. 63.

É o que também ressalta Edmar Oliveira de Andrade, para quem apenas a indenização por "perda comprovadamente sofrida" (e não em função de lucros cessantes) não está sujeita à incidência da contribuição:

pode ocorrer, também, que a indenização vise recompor uma perda comprovadamente sofrida: nestes casos, há — do ponto de vista estrutural e teleológico — uma recuperação de despesas que não representa ingresso tributável. Portanto, cada caso deve ser considerado de *per si*: de fato, uma indenização por lucros cessantes é feita em função de uma perda futura e, neste caso, é difícil sustentar que há recuperação de despesas.³²⁰

De fato, se a receita futura do contribuinte, quando auferida, seria tributada normalmente, não há razão jurídica para se afastar a incidência da Cofins apenas porque o seu pagamento ocorreu a título de lucro cessante. Sustentar a não incidência do tributo em tal circunstância seria atentar contra o princípio da isonomia tributária (CF, art. 150, II). Afinal, a situação jurídica e econômica do contribuinte que auferir a receita futura — e, na forma e no tempo da lei, recolhe o tributo devido — não difere, sob a perspectiva do ganho obtido, daquele que recebe esse mesmo incremento patrimonial a título de lucro cessante.

A Cofins, por outro lado, incide sobre os ingressos recebidos a título de dano moral³²¹. Isso porque este não constitui repara-

320 ANDRADE FILHO, *Op. cit.*, p. 58-59. Na mesma linha, cf. LEMKE, *Regime...*, *Op. cit.*, p. 89.

321 Tratando do imposto de renda, não vislumbrando a ocorrência de acréscimo patrimonial no dano moral, cf.: SCHOUERI, Luís Eduardo; JARDIM NETO, José Gomes. A indenização por dano moral e o imposto de renda. In: MACHADO, *Op. cit.*, p. 235-237; FIGUEIREDO, Lucia Valle. Indenização e seu regime tributário. In: MACHADO, *Op. cit.*, p. 225. Entendendo que há acréscimo, cumpre citar o entendimento Schubert de Farias Machado, que sintetiza o seguinte: "[...] ao combinarmos os conceitos de *renda* com aqueles de *indenização por danos patrimoniais, por lucros cessantes e por danos morais*, teremos, necessariamente, o seguinte resultado: a) a indenização por dano patrimonial, na medida em que consiste em mera reposição do patrimônio do

ção propriamente dita, mas compensação patrimonial por ofensa à honra objetiva, no caso de pessoas jurídicas³²².

No mesmo sentido, coloca-se o entendimento de Gisele Lemke, para quem as indenizações “por dano moral podem sofrer tal incidência, de vez que constituem soma ou quantia que vem integrar um patrimônio, crescendo-o”³²³.

A não incidência da Cofins, portanto, limita-se aos ingressos a título de indenização por dano emergente, que não repercutem positivamente no patrimônio líquido de quem os recebe; incidem, porém, sobre o lucro cessante e o dano moral devido à pessoa jurídica.

ofendido no mesmo estado anterior à ofensa, não consiste em renda sujeita à tributação; b) a indenização por lucros cessantes, por sua vez, embora dentro do conceito maior de dano patrimonial, implica em real acréscimo ao patrimônio estático do contribuinte, pois consiste precisamente na garantia do recebimento do valor que deixou de ser recebido em razão do dano sofrido. Por isso, caso os lucros que o ofendido deixou de receber estejam, por sua natureza, sujeitos ao imposto, a indenização respectiva, por razão lógica, também estará; e c) a indenização por dano moral, com reflexos econômicos ou não, implica acréscimo ao patrimônio econômico do contribuinte, ficando, em princípio, sujeita à incidência do imposto” (Regime tributário das indenizações. In: MACHADO, *Op. cit.*, p. 340). Nesse raciocínio, entre outros citados acima, cf.: CAVALCANTE, Mantovanni Colares. Considerações sobre o regime tributário das indenizações. In: MACHADO, *Op. cit.*, p. 248; QUEIROZ, Mary Elbe. As indenizações sob a ótica do imposto sobre a renda. In: MACHADO, *Op. cit.*, p. 269 e 270; MARTINS, Natanael; TARARAM, Ana Paulo Bonini. O regime tributário das indenizações. In: MACHADO, *Op. cit.*, p. 288-289. Por fim, entendendo incabível a tributação do dano moral e do lucro cessante: CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a renda: sua não incidência sobre indenizações recebidas. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.) *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. I, p. 599-600.

322 Durante algum tempo, discutiu-se amplamente na doutrina e na jurisprudência acerca do cabimento de indenização por dano moral às pessoas jurídicas, o que culminou, entre nós, com a edição da Súmula nº 227 do Superior Tribunal de Justiça (“A pessoa jurídica pode sofrer dano moral”).

323 Regime..., *Op. cit.*, p. 89. Cumpre registrar que, ao contrário do entendimento manifestado pela referida autora, entende-se que o imposto de renda não deve incidir sobre a indenização por dano moral pago à pessoa física, uma vez que, em tal hipótese, a exigência do tributo seria contrária ao princípio da dignidade da pessoa humana (CF, art. 1º, III).

C. MULTAS E JUROS

Os juros moratórios têm natureza de indenização pelo atraso culposo no cumprimento da obrigação. Essa orientação, há tempo consolidada na doutrina civilista, foi positivada no art. 404, *caput* e parágrafo único, do Código Civil, segundo o qual as perdas e danos abrangem os juros de mora:

Art. 404. As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, serão pagas com atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, abrangendo juros, custas e honorários de advogado, sem prejuízo da pena convencional.

Parágrafo único. Provado que os juros da mora não cobrem o prejuízo, e não havendo pena convencional, pode o juiz conceder ao credor indenização suplementar.

Nesse sentido, cumpre destacar as seguintes lições de Silvio Rodrigues:

Distinguem-se os juros em compensatórios e moratórios.

Quando compensatórios, os juros são os frutos do capital empregado e nesse sentido é que melhor assenta o conceito acima formulado. Quando moratórios, constituem indenização pelo prejuízo resultante do retardamento culposo (cf. CLÓVIS BEVILÁQUA, *Op. cit.*, obs. ao art. 1.062).

[...] a lei presume que a conservação, pelo inadimplente, do capital pertencente ao credor, implica perda para este e lucro para aquele, de modo que impõe ao primeiro o dever de indenizar o segundo, o que é feito pelo pagamento dos juros legais.³²⁴

324 RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil: parte geral das obrigações*. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 284 e 285. O mesmo entendimento é sustentado por Orlando Gomes: “Nas dívidas pecuniárias, as perdas e danos consistem nos juros moratórios. É intuitiva a razão dessa especificidade. A privação do

A natureza indenizatória dos juros de mora foi reconhecida em diversos julgados do Superior Tribunal de Justiça envolvendo a incidência do imposto de renda³²⁵. Não há, entretanto, decisões envolvendo o PIS/Pasep e a Cofins, inclusive porque os juros moratórios geralmente são contabilizados como receita financeira pelos contribuintes que, nos termos do Decretos nº 5.164/2004 e nº 5.442/2005, estão submetidas à alíquota zero no regime não cumulativo.

O mesmo ocorre em relação à cláusula penal ou multa contratual, que não é tributada pelo PIS/Pasep e pela Cofins em função de sua natureza nitidamente indenizatória, nos termos do art. 416 do Código Civil³²⁶. Isso se aplica não apenas às prestações expressamente qualificadas como “multa” ou “cláusula penal”, mas às designações alternativas adotadas em contratos específicos, como o tráfego mínimo nos contratos de telefonia, a demanda mínima nos contratos de energia elétrica³²⁷ ou a *demurrage* nos contratos de

- capital em consequência do retardamento na sua entrega ocasiona prejuízo que se apura facilmente pela estimativa de quanto renderia, em média, se já estivesse em poder do credor” (GOMES, Orlando. *Obrigações*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 199 e 200).
- 325 “[...] Os valores recebidos pelo contribuinte a título de juros de mora, na vigência do Código Civil de 2002, têm natureza jurídica indenizatória. Nessa condição, portanto, sobre eles não incide imposto de renda, consoante a jurisprudência sedimentada no STJ.” STJ. 2ª T. RESP nº 1075700/RS. Rel. Min. ELIANA CALMON. DJE 17/12/2008. Na mesma linha, cf.: REsp 1094511/RJ. DJE 02/04/2009; REsp 1092228/SP. DJE 17/12/2008. REsp 1090283/SC. Rel. Min. HUMBERTO MARTINS. DJE 12/12/2008; REsp 964122/SE. Rel. Min. LUIZ FUX. DJE 03/11/2008; 1ª Seção. Pet. 6243/SP. Rel. Min. ELIANA CALMON. DJE 13/10/2008. No mesmo sentido, cf.: EDcl na Pet. 6243/SP. DJE 16/02/2009; Pet. 6175/SP. DJE 20/10/2008; EREsp 957098/RN. DJE 20/10/2008.
- 326 “Art. 416. Para exigir a pena convencional, não é necessário que o credor alegue prejuízo.
Parágrafo único. Ainda que o prejuízo exceda ao previsto na cláusula penal, não pode o credor exigir indenização suplementar se assim não foi convenionado. Se o tiver sido, a pena vale como mínimo da indenização, competindo ao credor provar o prejuízo excedente.” “Por meio desse instituto insere-se uma multa na obrigação para a parte de que deixar de dar cumprimento ou retardá-lo: Af estão as duas faces da cláusula penal: de um lado, tem a finalidade de indenização prévia de perdas e danos, de outra a de penalizar o devedor moroso”. (VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito civil: teoria geral das obrigações*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 165).
- 327 Já analisados no capítulo II.

transporte. Esta constitui uma multa contratual devida nas hipóteses de atraso na atracção de navios ou na devolução containeres. A natureza indenizatória é manifesta, afastando a incidência da contribuição.

D. INDENIZAÇÕES DE SEGUROS E DEVOLUÇÃO DE PRÊMIOS

O seguro é um negócio jurídico pelo qual uma das partes – denominada *segurador* – se obriga para com a outra – o *segurado* – a indenizar, mediante recebimento de um valor em dinheiro – *prêmio* –, os danos decorrentes de riscos futuros previstos no contrato³²⁸. Os elementos desta definição doutrinária encontram-se devidamente previstos no art. 757 do Código Civil, segundo o qual, pelo contrato de seguro, o segurador se obriga, mediante o pagamento do prêmio, a garantir interesse legítimo do segurado, relativo à pessoa ou à coisa, contra riscos predeterminados.

O objeto do contrato de seguro é sempre uma indenização e não lucro ou proveito do segurado ou terceiro. Em razão disso, um bem não pode ser segurado por valor superior ao que efetivamente vale (CC, art. 778) nem mais de uma vez pelo seu valor integral (art. 782)³²⁹. A indenização, por outro lado, nos seguros de dano, compreende somente os prejuízos efetivamente sofridos (art. 779), não podendo ultrapassar o valor do interesse segurado (art. 781). No seguro de responsabilidade civil, por sua vez, a obrigação do segurador abrange apenas o pagamento das perdas e danos devido pelo segurado a terceiro (art. 787).

Parece bastante claro, portanto, que, em ambas as modalidades de seguro – de danos e de responsabilidade civil –, não há

- 328 RODRIGUES, Silvio. *Direito civil: dos contratos e das declarações unilaterais de vontade*. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, v. 3, 1997, p. 342 e ss.; RIZZARDO, Amaldo. *Contratos*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 539 e ss.; GOMES, Orlando. *Contratos*. 21ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 410 e ss.; DINIZ, Maria Helena. *Tratado teórico e prático dos contratos*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, v. 4, 2002, p. 437 e ss.
- 329 Não há, afinal, que se falar em *seguro de vida* para pessoa jurídica, razão pela qual a presente análise restringe-se aos *seguros de dano*, que efetivamente interessam para efeitos de incidência da Cofins.

que se falar em incidência da Cofins. A indenização do seguro em hipótese nenhuma pode ser qualificada juridicamente como receita da pessoa jurídica, porque não representa acréscimo patrimonial. O segurado, quando recebe o valor da seguradora, não auferirá qualquer lucro, proveito ou incremento patrimonial. Como a indenização sempre corresponde ao valor dos bens, a situação patrimonial da pessoa jurídica, antes e depois do sinistro, é rigorosamente a mesma, nomeadamente em se tratando de bens que já integram o patrimônio da empresa, como mercadorias em estoques, veículos, equipamentos ou o bem imóvel em que a mesma se encontra estabelecida.

O mesmo se aplica ao *seguro de crédito*, inclusive no seguro de crédito à *exportação*³³⁰. Nessa modalidade, o segurado – normalmente um comerciante ou exportador – contrata com a seguradora a garantia do recebimento de um crédito decorrente de uma venda mercantil, podendo a *apólice* abranger todos os créditos ou somente um deles. Assim, se o crédito não for pago, o segurador paga ao segurado o valor pecuniário correspondente, sub-rogando-se em seus direitos para fins de cobrança do devedor originário³³¹. O valor recebido corresponde ao pagamento da compra e venda realizada pelo segurado. Trata-se de importância que, a rigor, em se tratando de pessoa jurídica tributada pelo regime de competência³³², está sujeita ao recolhimento da Cofins no mo-

330 Segundo Orlando Gomes, “a despeito de sua denominação, continua controvertida a natureza jurídica do *seguro de crédito*. Três correntes de opinião definem a posição da doutrina quanto à solução do problema: 1ª – a que o tem como genuíno contrato de seguro; 2ª – a que o classifica entre os *negócios fidejussórios* e, portanto, de *garanti*; 3ª a que o qualifica como um *negócio misto*, de seguro e fiança. É predominante a primeira corrente” (*Contratos...*, *Op. cit.*, p. 470).

331 Ainda segundo Orlando Gomes, cumpre destacar que o *seguro de crédito* nada tem a ver com o seguro fiança ou *seguro fidejussório*. “Neste, o assegurado e o próprio devedor, equiparando-se a obrigação do segurador à do *fiador*. Trata-se, na opinião dominante, de um *pseudo-seguro*. No contrato assim denominado o contratante da garantia não é o credor, mas o próprio devedor, a cujo lado o ‘segurador’ se coloca para lhe pagar a dívida nas hipóteses previstas. No direito pátrio, a operação é tida como de *seguro*.” (*Ibid.*, p. 470-471).

332 Ver, abaixo, as características e a aplicabilidade dos regimes de caixa e de competência.

mento da entrega da mercadoria, independente do efetivo recebimento. O valor, desse modo, já foi regulamente tributado, não havendo razões para se exigir o pagamento em duplicidade, por ocasião do recebimento da indenização da seguradora.

Tampouco há que se falar em incidência do tributo no caso do *seguro de crédito à exportação*, inclusive porque a receita de exportação, além de isenta pela legislação tributária, após a Emenda Constitucional nº 33/2001, passou a ser imune à tributação, nos termos do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal³³³.

Por fim, cumpre destacar que não cabe incidência da Cofins nas devoluções de prêmios, o que ocorre sempre que a seguradora, por alguma razão de fato ou de direito, resolve recusar a proposta ou renunciar ao contrato. Em tais casos, tem-se apenas a devolução de um valor que apenas transita no caixa da seguradora e, devido ao não aperfeiçoamento ou ao desfazimento do negócio jurídico, retorna ao segurado, sem alteração do estado patrimonial das partes (inclusive sem mudança da titularidade, no caso de recusa da proposta).

3.1.1.2.3. CONTRATOS DE EMPRÉSTIMO

Em relação aos contratos de empréstimo, deve-se considerar a distinção entre contratos de mútuo e de comodato. Este é sempre gratuito e tem por objeto coisas infungíveis, entregues ao comodatário com a obrigação de restituir (Código Civil, arts. 579-585). O primeiro, por sua vez, pode ser oneroso e envolve coisas fungíveis, que são transferidas ao devedor, saindo do domí-

333 “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. [...]”

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;”

nio do credor e incorporando-se ao patrimônio do mutuário (CC, arts. 586-592)³³⁴.

Por suas características, o comodato não se sujeita à incidência da Cofins, porque não gera acréscimo patrimonial para qualquer das partes. O comodatário, com efeito, recebe gratuitamente a coisa não fungível emprestada para simples uso, sem incorporá-la ao seu patrimônio, devendo restituí-la ao comodante no término do negócio. O comodante, portanto, não recebe qualquer contrapartida pecuniária pelo contrato, que é gratuito, sob pena de se converter em contrato de locação³³⁵.

Essa mesma solução se aplica ao mútuo gratuito. Este, embora implique a transferência do domínio da coisa fungível, não gera receita. Afinal, o mesmo ato que incorpora o bem ao patrimônio do mutuário acarreta a assunção de uma dívida equivalente: o mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade. Tampouco haverá receita por parte do mutuante, uma vez que este não sofre alteração em seu patrimônio líquido: desaparece o bem emprestado, mas surge o direito de receber prestação equivalente. Na verdade, por envolver o pagamento de juros pelo empréstimo da coisa, apenas o mútuo oneroso ou feneratício representa incremento patrimonial. A receita, entretanto, corresponderá apenas à parcela remuneratória do capital ou da coisa.

Desse modo, salvo em relação aos juros em contratos de mútuo feneratício, os ingressos de caixa, resultantes de empréstimos contraídos e amortização de empréstimos concedidos, não representam receita e, por conseguinte, não se sujeitam à incidência da Cofins não

cumulativa. Os juros, entretanto, como receita financeira, estão sujeitos à alíquota zero (Decretos nº 5.164/2004 e nº 5.442/2005).

Cabe advertir, por fim, que os juros nos contratos de mútuo têm natureza remuneratória. Portanto, diferentemente dos juros compensatórios, não fosse a alíquota zero prevista nos Decretos nº 5.164/2004 e nº 5.442/2005, poderiam ser tributados pela Cofins.”

3.1.1.3. RECEITAS NÃO PECUNIÁRIAS

O *patrimônio* compreende todas as relações jurídicas de conteúdo econômico titularizadas pelo sujeito de direito³³⁶. Por isso, qualquer bem ou direito susceptível de apreciação pecuniária que represente alteração do patrimônio líquido constitui receita. Esta não resulta apenas do ingresso de soma em dinheiro, mas de qualquer espécie de direitos ou bens susceptíveis de apreciação pecuniária, como ensina José Artur Lima Gonçalves, ao tratar do conceito de aumento patrimonial formador da renda:

Para que haja renda, deve haver um acréscimo patrimonial – aqui entendido como incremento (material ou imaterial, representado por qualquer espécie de direitos ou bens, de qualquer natureza – o que importa é o valor em moeda do objeto desses direitos) – ao conjunto líquido de direitos de um dado sujeito.³³⁷

334 Sobre o tema, cf.: RODRIGUES, Sílvio. *Direito civil: dos contratos e das declarações unilaterais de vontade*. 29ª ed. São Paulo: Saraiva, v. 3, 2003, p. 258-270; PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil: contratos*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, v. III, p. 209. p. 341-356; DINIZ, Maria Helena. *Código civil anotado*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 389.

335 A locação, ao contrário do comodato, gera receita, que é reconhecida, por se tratar de obrigação de trato sucessivo, mensalmente.

336 Para Orlando Gomes (*Introdução ao estudo do direito civil*. 13ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1996, p. 210), o patrimônio compreende “todas as relações jurídicas de conteúdo econômico das quais participe a pessoa ativa ou passivamente”. No mesmo sentido coloca-se o entendimento de Carlos Alberto da Mota Pinto (*Teoria geral do direito civil*. 3ª ed. Coimbra: Limitada, 1994, p. 352), que o define como “o conjunto de relações jurídicas ativas e passivas (direitos e obrigações) avaliáveis em dinheiro de que uma pessoa é titular”; e Sílvio Rodrigues (*Direito civil: parte geral*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, v. I, 1997, p. 114), que remete à definição de Clóvis Beviláqua, de patrimônio como “complexo das relações jurídicas de uma pessoa que tiverem valor econômico”.

337 GONÇALVES, *Op. cit.*, p. 180.

ção é insuficiente para ensejar a incidência da Cofins, porque o consignante remete ou entrega bens móveis ao consignatário com autorização de venda. Este pode restituí-los ao final do prazo ajustado ou vendê-los, pagando ao primeiro o preço previsto no contrato. Portanto, a receita, em tal hipótese, na verdade, surge apenas quando o consignatário promove a venda ou não restitui o bem no prazo ajustado, pois, antes disso, o domínio do bem permanece ao consignante (Código Civil, arts. 534-537)³⁷².

3.1.2.3. PARTICULARIDADES DO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Na prestação de serviços, o reconhecimento da receita se sujeita à mesma regra do contrato de compra e venda. Portanto, como é próprio do regime de competência, a receita considera-se auferida ou ganha após o cumprimento da obrigação do contratado, independente do pagamento da remuneração correspondente. O pagamento antecipado (Código Civil, art. 597), por outro lado, não constitui receita, porque ainda subsiste no patrimônio passivo do devedor a obrigação de prestar o serviço ajustado.

Deve-se considerar, no entanto, que o contrato de prestação de serviços nem sempre implica a entrega de um bem. Mesmo quando isso ocorre, ao contrário da compra e da venda, não se tem uma obrigação de dar. O *dar* é mera consequência da execução de uma obrigação de fazer, traduzida na prestação, sem subordinação e sob regime de direito privado, de uma utilidade de qualquer natureza – material ou imaterial – em benefício alheio, mediante remuneração³⁷³.

372 Em relação aos contratos em questão, não se diverge do entendimento de José Bulhões Pedreira (*Op. cit.*, v. 1, p. 299).

373 O serviço ou esforço físico-intelectual em proveito próprio não gera receita, porque, como destaca Marçal Justen Filho: "[...] juridicamente, não é serviço, mas uma irrelevância." (*O imposto sobre serviços na Constituição*. São Paulo: RT, 1985, p. 79). No mesmo sentido, cf: BARRETO, *ISS...*, *Op. cit.*, p. 242-243. Sobre o contrato civil de prestação de serviço, cf: PEREIRA, *Op. cit.*, p. 378.

A determinação do momento do cumprimento da obrigação, por sua vez, sofre variação quando a execução se prolonga no tempo, conforme se trate de contrato de execução diferida ou de trato sucessivo (ou execução continuada). Nestes, como as prestações renovam-se com o pagamento, a receita será considerada ganha ao final de cada período de execução, ao passo que nos contratos de execução diferida, isso somente poderá ocorrer ao final da *solutio*, uma vez que não se tem pluralidade de obrigações autônomas, mas uma única prestação cujo cumprimento se prolonga no tempo³⁷⁴.

3.1.2.4. RECEITAS AUFERIDAS E NÃO RECEBIDAS: O PROBLEMA DA TRIBUTAÇÃO DA INADIMPLÊNCIA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (PROPOSTA DE INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO)

O regime de competência constitui a regra para os contribuintes da Cofins não cumulativa. A receita, portanto, é considerada auferida no momento da entrega da mercadoria objeto da compra e venda ou da prestação do serviço contratado. Isso se dá independentemente da data do pagamento do preço ou da remuneração correspondente. Assim, em caso de mora ou de inadimplência do obrigado, a empresa acaba sendo onerada com a tributação de valores não recebidos e que, muitas vezes, são de recuperação impossível. Trata-se de uma distorção da aplicação do regime de competência que, no imposto de renda da pessoa jurídica, é neutralizada mediante registro de perda no recebimento de créditos (RIR, art. 340). Mas que, em relação à Cofins, não encontra

374 A distinção entre obrigações de execução continuada e de trato sucessivo, exposta por Marçal Justen Filho nos seguintes termos: "Costuma-se aludir, nesse caso, a obrigações de execução continuada e de trato sucessivo. As primeiras são aquelas onde as partes convencionam incumbir a um delas a realização de prestações definidas, sendo desde logo definida a extensão e seus deveres e a época do adimplemento, como também a contraprestação devida. As segundas caracterizam-se por um acordo inicial de vontades para regular a conduta futura das partes, mas ficando para ulterior definição, durante a vigência do contrato, a exata extensão das prestações que incumbirão às partes." (*Op. cit.*, p. 135).

solução legal devido a uma omissão involuntária do legislador (*lex minus dixit quam voluit*). Afinal, não parece razoável supor que o legislador tenha se encaminhado para um regime impositivo tão drástico e sem precedentes no Estado de Direito, tributando valores inadimplidos, sem qualquer repercussão patrimonial.

O mais sensato seria alterar a legislação tributária, prevendo algum mecanismo de mitigação dessa grave anomalia. Sensatez, entretanto, é o que menos se vê nos últimos anos nas alterações legislativas em matéria tributária no Brasil, de sorte que a solução certamente deverá ficar a cargo do intérprete-aplicador. Isso porque – não há dúvidas – a tributação da inadimplência constitui uma agressão manifesta aos princípios da razoabilidade e da capacidade contributiva que deve ser contornada por meio da técnica da interpretação conforme a Constituição³⁷⁵.

No Estado de Direito contemporâneo, a capacidade contributiva – que, segundo Klaus Tipke, constitui também uma exigência moral da tributação – é um princípio fundamental, ampla e universalmente aceito nos ordenamentos constitucionais, ainda quando não prevista expressamente na Constituição. Pode ser resumido na máxima “deve porque pode” e representa uma norma prudencial, já que não é razoável pretender se arrecadar onde não há o que ser arrecadado³⁷⁶. No direito brasileiro, há tempo já se tem como pacífico que, dentre as exigências que decorrem desse princípio, coloca-se a vedação da tributação de eventos não reveladores de riqueza ou de capacidade econômica, vale dizer, sem aptidão objetiva para concorrer às despesas públicas (fatos não signo presuntivos de riqueza)³⁷⁷.

375 BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de dogmática constitucional transformadora*. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 174-181.

376 “La capacidad económica es también una norma prudencial, pues nos es sensato querer recaudar donde no hay nada.” (TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 36).

377 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 499. Sobre o tema, cf.: HORVATH, Estevão. *O princípio do não*

Não se pode cometer o equívoco de estender à Cofins a lição doutrinária clássica que nega a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva às contribuições. Essa interpretação foi formulada a partir de pressupostos distintos, em referência às contribuições especiais que tem como hipótese de incidência uma atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte. Estas são informadas pelo princípio do benefício, porque são exigidas em função de uma vantagem obtida pelo contribuinte decorrente de uma atuação estatal ou de uma despesa especial gerada pelo sujeito passivo ao ente tributante (referibilidade mediata). No direito brasileiro, apenas a contribuição de melhoria reúne essas características³⁷⁸. Todas as demais, sempre que apresentarem hipótese de incidência descrevendo um fato não vinculado a uma atuação estatal, devem observar o princípio da capacidade contributiva³⁷⁹.

É precisamente o caso da Cofins, que tem como pressuposto de incidência (*auferir receita bruta*) e base de cálculo um fato totalmente desvinculado de qualquer atuação estatal. Seria um grande erro dispensar a observância da capacidade contributiva apenas a partir da presença do *nomem iuris* “contribuição”, sem analisar se, efetivamente, se trata de um tributo cobrado de um grupo específico beneficiado com uma ação estatal. A aplicação do princípio do benefício – e o afastamento do princípio da ca-

confisco no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002, p. 70 e 137; GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não confisco no direito tributário*. São Paulo: RT, 2003, p. 146; COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 51 e ss.; GONÇALVES, José Artur Lima. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 68. MITA, *Op. cit.*, p. 81 (“[...] la «capacità contributiva» deve essere qualcosa di obiettivo, legato alla struttura della imposta, nel senso che la base imponibile deve essere incorporata nella fattispecie legale come valutazione dell’elemento di ricchezza”).

378 Ainda é procedente a observação de Geraldo Ataliba no sentido de que “[...] nenhum tributo, até agora, designado contribuição, no Brasil – salvo a de melhoria – é contribuição verdadeira, no rigoroso significado do conceito, que se centra na materialidade da h.i. (v. nº 59.4 e 60.7). Mas, se o legislador quiser – e tiver boa assessoria – poderá estruturar contribuição pura.” (ATALIBA, *Hipótese*. *Op. cit.*, p. 160).

379 COSTA, *Op. cit.*, p. 58.

pacidade contributiva – somente se justifica quando essa característica está presente³⁸⁰.

Nessa mesma linha, ensina Alberto Xavier que:

Afasta-se, desde já, a literalística observação segundo o qual o princípio da capacidade contributiva apenas vigorearia quanto aos “impostos”, única espécie tributária mencionada no § 1º do art. 145 da Constituição, pelo que tal princípio não seria invocável no que concerne às demais categorias de tributos, notadamente as contribuições sociais, categoria essa a que pertence a COFINS.

O § 1º do art. 145 alude apenas ao princípio da capacidade contributiva na sua função de elemento de “graduação” de tributos, mas não assim na sua função de “fundamentação” do poder de tributar, que, como se viu, está insita no próprio princípio da igualdade tributária, consagrada, com toda a amplitude, no art. 150, II, da Constituição que, em relação a toda e qualquer categoria de tributo (inclusive, pois, a COFINS), veda a escolha de parâmetros que não consistam na capacidade econômica.

Um literalismo extremado da interpretação do art. 145, § 1º conduziria ao intolerável absurdo de conceber que a ordem constitucional brasileira seria compatível com tributo, desde que não qualificado como “imposto”, fundamentado exclusivamente no sexo, na raça, na nacionalidade, na religião...

[...]

³⁸⁰ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 144: “Como nas contribuições busca-se sempre a eleição de um critério que permita partilhar, dividir os fundos necessários ao custeio de determinada atuação estatal, ainda que delegada, dentro do grupo ao qual está voltada essa específica atuação. Destarte, não haveria sentido em se exigir o atendimento ao princípio da capacidade contributiva, se o objetivo primeiro é a partição de encargos comuns.”

A cláusula “se possível” não é, porém, imaginável num Estado de Direito no que respeita à função do princípio da capacidade contributiva enquanto “fundamento” do tributo, sendo, por isso, visceralmente inconstitucionais leis que pretendessem tributar fenômenos que não exprimem riqueza do cidadão, riqueza essa que é a base racional para sua contribuição para a despesa pública através de tributos, que são, por essência, prestações pecuniárias (art. 3º do CTN).³⁸¹

Ora, a partir dessa premissa, parece indubitosa a inconstitucionalidade da tributação de receitas inadimplidas³⁸². Ao exigir a contribuição sobre valores não recebidos, o Estado deixa de tributar a riqueza nova obtida pelo contribuinte, obrigando-o a abrir mão de parte de seu patrimônio ou de empréstimos para pagar o tributo.

³⁸¹ XAVIER, Alberto. *Inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins*. Parecer inédito, de 26/09/2006, p. 20-21.

³⁸² Sobre o tema, cf.: COELHO, Eduardo Junqueira. Da indevida exigência de Pis/Cofins sobre receitas não recebidas em virtude de inadimplência do devedor. In: MOREIRA *et. al.* (Org), *Op. cit.*, p. 92 e ss.; MOYSÉS, Eliana Alonso; DONIAK JR., Jimir. Tributação pelo Pis/Cofins em casos de inadimplência. In: MOREIRA *et. al.* (Org), *Op. cit.*, p. 135 e ss.; PONTES, Helenilson Cunha. Sistema tributário, carga tributária e capacidade contributiva. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, v. 8, 2004, p. 153; CANADO, Vanessa Rahal. A contribuição ao PIS e a Cofins diatne dos casos de inadimplência: entre o conceito de faturamento e os regimes contábeis de reconhecimento das receitas. In: GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Fundamentos do PIS e da Cofins e o regime jurídico da não cumulatividade*. São Paulo: MP, 2007, p. 441; WALD, Alexandre de M.; NISHIOKA, Alexandre Naoki; MORAES, Allan. O aspecto temporal da hipótese de incidência das contribuições ao PIS e COFINS e as receitas não auferidas em virtude de inadimplência. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.) *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 643-671; MINNER, Ricardo. “Vendas inadimplidas” e a hipótese de incidência da Cofins e do PIS. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 164, p. 83: “[...] o acolhimento de uma base de cálculo que não traduz a capacidade contributiva, gera inequivocamente a incidência dos tributos sobre o patrimônio da empresa, sem qualquer previsão legal que autorize. O contribuinte que não auferiu o valor da venda a prazo, face à inadimplência, terá que reduzir seu patrimônio para quitar as contribuições especiais incidentes. A imputação de obrigação tributária sobre contribuinte cuja capacidade contributiva não foi observada, acaba adentrando no campo do confisco” (art. 150, IV, da CRFB).

Resta saber, no entanto, qual é o melhor caminho para compatibilizar a incidência da Cofins com o princípio da capacidade contributiva³⁸³. Alguns contribuintes, nesse sentido, têm excluído as vendas inadimplidas da base de cálculo da contribuição, com fundamento no art. 1º, § 3º, V, “a”, da Lei nº 10.833, equiparando-as a vendas canceladas³⁸⁴. Essa, entretanto, não parece a melhor solução, porque a inadimplência, muitas vezes, é antecedida de um período de mora e de tentativas de infrutíferas de cobrança, sendo dificilmente constada no mesmo mês de apuração da receita. Assim, quando devidamente caracterizada, já não é mais possível a exclusão da base de cálculo, o que torna a aplicação do § 3º, V, “a”, apenas uma solução parcial. É inviável, por outro lado, determinar no próprio mês de apuração se o atraso no recebimento de um crédito evoluirá para um estado de inadimplência do devedor. O ideal talvez fosse a previsão de um mecanismo de compensação, com desconto do saldo devedor do tributo no mês, aliada à aplicação das regras de registro de perda previstas para o Irlp. Na falta de regra dessa natureza, o caminho é admitir,

383 Também se manifestam pela aplicabilidade do princípio da não cumulatividade à Cofins, os seguintes autores: COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Fungibilidade entre os regimes cumulativo e não cumulativo do PIS/Cofins*. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 150, p. 118; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *PIS e COFINS: o conceito de receita à luz do princípio da capacidade contributiva*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.) *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 215; CALIENDO, Paulo. *A Cofins nas instituições financeiras: da aplicação do princípio da neutralidade fiscal*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.) *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 299 e ss.. *Contrário à aplicação, cf.: CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. A não cumulatividade do PIS e da Cofins*. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 116, p. 37; BERGAMINI, Adolpho. *Créditos de PIS/Cofins sobre gastos com vale-alimentação, vale-refeição, fardamento e uniformes fornecidos a empregados: apontamentos relevantes sobre a irretroatividade da Lei nº 11.898/09, a ofensa ao princípio da isonomia, ao conceito de insumos aplicável às contribuições e à não plena do PIS/Cofins*. *Revista de Direito Tributário da APET* nº 23, ano VI, set. 2009, p. 25.

384 “Art. 1º [...] § 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas: [...] V – referentes a: a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;”

diante da caracterização da perda, o direito à restituição ou à compensação do valor pago, mediante o procedimento aplicável à repetição do indébito.

A exclusão das vendas inadimplidas da base de cálculo da Cofins tem sido rejeitada pelo Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. “VENDAS INADIMPLIDAS”. EXCLUSÃO. EQUIPARAÇÃO COM VENDAS CANCELADAS. EQUIDADE. ART. 108, § 2º, DO CTN.

1. Incide o PIS e a COFINS sobre a receita bruta das pessoas jurídicas, aí incluídos os valores de “vendas a prazo” que, embora faturados, não ingressaram efetivamente no caixa da empresa devido à inadimplência dos compradores.

2. O art. 3º, § 2º, da Lei 9.718/98 estabelece as deduções autorizadas da base de cálculo do PIS e da COFINS, nele não se incluindo o de “vendas inadimplidas”.

3. O Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência como regra geral para apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. Pelo primeiro regime, o registro dos fatos contábeis é realizado a partir de seu comprometimento, vale dizer, da concretização do negócio jurídico, e não do efetivo desembolso ou ingresso da receita correspondente àquela operação.

4. Se a lei não excluiu as “vendas inadimplidas” da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, não cabe ao intérprete fazê-lo por equidade, equiparando-as às vendas canceladas. O art. 108, § 2º, do CTN é expresso ao dispor que “o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido”.

5. No cancelamento da venda ocorre o desfazimento do negócio jurídico, o que implica ausência de receita e, con-

seqüente, intributabilidade da operação. O distrato caracteriza-se, de um lado, pela devolução da mercadoria vendida, e de outro, pela anulação dos valores registrados como receita.

6. Embora da inadimplência possa resultar o cancelamento da venda e conseqüente devolução da mercadoria, a chamada "venda inadimplida", caso não seja a operação efetivamente cancelada, importa em crédito para o vendedor, oponível ao comprador, subsistindo o fato imponible das contribuições ao PIS e à COFINS.

7. Recurso especial não provido.³⁸⁵

O entendimento do Superior Tribunal de Justiça foi baseado em um caso de mora do devedor, em que ainda não foi caracterizada a inviabilidade de recebimento do crédito. Trata-se, portanto, de hipótese que não configura uma venda inadimplida, mas de simples mora do devedor. Não se trata, por outro lado, de uma interpretação da Corte Especial do Tribunal. O tema, portanto, poderá ser revisto, inclusive pelo Supremo Tribunal Federal, à luz dos princípios da razoabilidade e da capacidade contributiva, que têm hierarquia constitucional. Espera-se, para o bem da racionalidade do sistema tributário, a correção desse verdadeiro surrealismo fiscal.

3.1.3. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO E OPERAÇÕES DE "BACK TO BACK"

Há operações de comércio exterior conhecidas como *back to back*, em que a mercadoria estrangeira é adquirida por uma empresa brasileira e revendida a um terceiro em outro país, sem ingressar no território nacional. O bem é exportado diretamente do

vendedor situado no território estrangeiro por conta e ordem da empresa brasileira.

A Receita Federal interpreta que o acréscimo patrimonial decorrente dessa operação não é abrangido pela regra de isenção do art. 6º, I, da Lei Federal nº 10.833/2003³⁸⁶, porque não se trata de exportação. Nesse sentido, destaca-se a Solução de Consulta nº 323, de 11 de setembro de 2008:

COMPRA E VENDA REALIZADA NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA. A receita decorrente de operação *back to back*, isto é, a compra e venda de produtos estrangeiros, realizada no exterior por empresa estabelecida no Brasil, sem que a mercadoria transite fisicamente pelo território brasileiro, não caracteriza operação de exportação e, por conseguinte, não está abrangida pela não-incidência da Cofins prevista no art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo da Cofins é o faturamento que corresponde o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Sendo assim, a base de cálculo da Cofins na operação *back to back* corresponde ao valor da fatura comercial emitida para o adquirente de fato (pessoa jurídica domiciliada no exterior).

De fato, a isenção do art. 6º, I, da Lei nº 10.833/2003 abrange as receitas decorrentes de operações de "exportação de mercadorias para o exterior". Esse preceito, entretanto, deve ser interpretado em consonância com a regra do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, que estabelece uma imunidade abrangente das "receitas decorrentes de exportação", ou seja, tem alcance distinto e mais amplo que o do que a regra de isenção. No caso específico do "*back to back*", a mercadoria é adquirida para fins de revenda a uma tercei-

385 STJ. 2ª T. REsp 953.011/PR. Rel. Min. Castro Meira. DJ 08/10/2007, p. 255. No mesmo sentido, cf. STJ. 1ª T. AgRg no REsp 987.299/RS. Rel. Min. Denise Arruda. DJe 29/10/2008; STJ. 1ª T. REsp 1.029.434/CE. Rel. Min. Luiz Fux. DJe 18/06/2008.

386 "Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: [...] I - exportação de mercadorias para o exterior;"