A INCIDÊNCIA DO PIS E COFINS SOBRE AS EXPECTATIVAS DE RECEITAS
THE INCIDENCE OF PIS AND COFINS ON THE EXPECTATIONS OF REVENUE

Thiago Coelho Sacchetto

Resumo: Examina-se neste artigo a possibilidade de deduzirem-se valores relativos a expectativas de receita, não efetivamente recebidas, da base de cálculo do PIS e da COFINS, em consonância com as regras infraconstitucionais pertinentes à matéria e de acordo com a orientação predominante dos Tribunais Superiores.

Palavras-Chave: PIS, COFINS, tributação de receitas.

Abstract: This article examines the possibility of deducting amounts related to income expectations, not actually received, from the PIS calculation basis of COFINS, in accordance with the relevant infra-constitutional rules and in accordance with the prevailing orientation of the Superiors Courts.

Keywords: PIS, COFINS, taxation of revenues.

INTRODUÇÃO

Consoante o art. 195, inciso I, alínea *b* da Constituição Federal, a base de cálculo para a incidência das contribuições do PIS e COFINS poderá ser a receita ou o faturamento dos sujeitos de direito tributados.

Apesar da clareza do texto constitucional, dúvidas existem em relação à legalidade da incidência dessas contribuições sobre expectativas de receitas frustradas, que, por ocorrência da inadimplência de contratos, não são incorporadas nas receitas do sujeito passivo do tributo.

1 – A BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS CONSOANTE A LEI N.º 9.718/98.

Ao se analisar a legislação pertinente às contribuições do PIS e da COFINS, e ao se buscar a sua fundamentação e validade constitucional, cumpre considerar que a alínea *b*,

do inciso I, do art. 195 da CF permite a instituição de contribuição dos empregadores, empresas ou equiparados sobre a *receita* ou *faturamento* das empresas¹.

Um primeiro ponto que exige delimitação para a futura e correta interpretação da legislação do PIS e da COFINS consiste na diferenciação dos elementos *receita* e *faturamento*, a fim de se apurar, de forma genérica, sobre quais tipos de manifestação de riqueza incidem as rubricas em questão.

Anteriormente a Emenda Constitucional n.º 20/98, a Constituição Federal referia-se como base de cálculo das contribuições dos empregadores tão somente o *faturamento*, o que não se confundia com a *receita bruta* auferida, visto que o primeiro possui abrangência limitada a receitas atreladas a venda de mercadorias e serviços².

Posteriormente, com o advento da EC n.º 20/98, o constituinte revisor acrescentou a possibilidade de instituição de contribuição especial também sobre a receita, que pode ser entendida como qualquer verba auferida pelo sujeito além daquelas estritamente delimitadas pelo faturamento.

No que se refere a hipótese de incidência do PIS e da COFINS para as pessoas jurídicas submetidas ao regime comum da cumulatividade, a norma que define o regramento jurídico básico destas contribuições é a Lei n.º 9.718/98. Apesar do art. 3º desse diploma ter alargado o conceito de faturamento, os tribunais entenderam ser inválido o dispositivo, no período anterior à EC n.º 20/98, por estender, em desacordo com o texto constitucional, as bases de cálculo sobre as quais a rubrica poderia incidir.

Visando buscar uma adequação da Lei n.º 9.718/98 com os preceitos incluídos pela EC 20/98, que como ressaltado alhures, passou a admitir a inclusão da receita como base imponível das contribuições sociais (não se adstringindo ao faturamento como base de cálculo), o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal tem ampliado parcialmente a noção de faturamento, de forma a interpretar o referido conceito abrangendo não só o produto da venda de mercadorias e de serviços, mas também, o produto financeiro de todo o rol das demais atividades que integram o objeto social das empresas³.

¹ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (...)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

² Vide PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. 2ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, pp. 193-198.

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. EDaGR RE 400.479/RJ, Relator: Ministro Cezar Peluso, Data de Julgamento: 10 de outubro de 2006, Segunda Turma, Data de Publicação: Diário de Justiça Eletrônico: 06 de novembro de 2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 929521/SP, Relator: Ministro Luiz Fux, Data de Julgamento: 14 de abril de 2010, Primeira Seção, Data de Publicação: Diário de Justiça Eletrônico: 12 de maio de 2010.

(EDcl no REsp 929.521/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 12/05/2010)

2. A QUESTIONÁVEL INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE AS EXPECTATIVAS DE RECEITA

De acordo com o art. 3º da Lei 9.718/98, constitucionalmente recepcionado pelo da EC 20/98, a base de cálculo do PIS e da COFINS cumulativa é o faturamento, entendido atualmente pelos tribunais como o produto da venda de mercadorias e serviços, e também, de todo o rol das demais atividades que integram o objeto social das empresas.

É cediço que sob o ponto de vista econômico e contábil, nem todo ingresso ou lançamento contábil a crédito (como se dá nos casos de expectativa de venda a ser concretizada) pode ser considerado receita tributável, uma vez que nem sempre o benefício econômico será de fato auferido com o aperfeiçoamento da obrigação estabelecida entre as partes⁴.

A análise da amplitude da base econômica receita ou faturamento, em uma perspectiva sistemática e de acordo com os princípios da nossa ordem tributária, devem, ou pelo menos, deveriam ser analisados em consonância com os mandamentos contidos nos princípios constitucionais tributários, guardando-se se correspondência com o princípio da capacidade contributiva e da isonomia⁵.

Tendo o legislador nacional optado por tributar as empresas enquadradas na apuração pelo lucro real no regime de competência⁶, deveria ser assegurado aos contribuintes mecanismos para restituição ou compensação de valores pagos quando a receita (ou faturamento) acabasse não se realizando.

Nesse ínterim, a incidência sobre a receita de vendas inadimplidas deveria ser considerada desacertada, irrazoável, desproporcional e conflituosa com os princípios tributários albergados por nosso ordenamento tributário⁷, sob o risco, do contrário, de se acatar e chancelar a tributação sobre manifestação de riqueza inexistente e se promover insegurança jurídica⁸.

3. O CONTESTÁVEL ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

Fazendo-se a devida correspondência daquilo que deveria ser, contraposto à realidade, cumpre explicitar que o Supremo Tribunal Federal (em que pese o voto de divergência do i. Min. Marco Aurélio) não adota o posicionamento considerado correto no

⁴ Cfr. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, pp. 578-585.

⁵ COELHO. Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, pp. 236-240.

⁶ Consoante a Lei n.º Lei nº 6.404, de 1976.

⁷ Cfr. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª Edição. São Paulo: Martins Fontes, pp. 64-133.

⁸ Cfr. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, pp. 586-604

que se refere à exclusão de receitas não efetivamente recebidas da base de cálculo do PIS e COFINS, conforme foi consolidado a partir do RE 586.482, cujos efeitos perduram até os dias hodiernos.

De acordo com o manifestado neste paradigmático julgado, entende-se que, uma vez que o Sistema Tributário Nacional tenha fixou como regra geral o regime de competência, e não o regime de caixa, o fato gerador do PIS e da COFINS ocorreria com o simples aperfeiçoamento do contrato de compra e venda, sendo despicando para a incidência das respectivas rubricas a confirmação do resultado do negócio jurídico.

Assim sendo, nos termos da jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal, ficou estabelecido no aresto do RE 586.482 a impossibilidade de “devolução de vendas” ou “exclusão da base de cálculo” do PIS e da COFINS, daqueles negócios jurídicos que porventura não se concretizem por motivo de inadimplemento⁹.

De acordo com os fundamentos esposados no referido acórdão, considera-se que o inadimplemento de obrigação previamente firmada é evento posterior, que não altera o critério material da hipótese de incidência do PIS e da COFINS.

Assim, o resultado da concretização do negócio anteriormente firmado é irrelevante para a concretização da incidência das referidas rubricas sobre a receita a que originariamente estariam atreladas.

Ou seja, de acordo com o entendimento firmado pelo STF, independentemente de o negócio jurídico firmado entre as partes se aperfeiçoar, a simples expectativa de receita

⁹ EMENTA TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. COFINS/PIS. VENDAS INADIMPLIDAS. ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO COM AS HIPÓTESES DE CANCELAMENTO DA VENDA. 1. O Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência como regra geral para a apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. (art. 177 da Lei nº 6.404/76). 2. Quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência da COFINS e da contribuição para o PIS, portanto, temos que o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado. O resultado da venda, na esteira da jurisprudência da Corte, apurado segundo o regime legal de competência, constitui o faturamento da pessoa jurídica, compondo o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, consistindo situação hábil ao nascimento da obrigação tributária. O inadimplemento é evento posterior que não compõe o critério material da hipótese de incidência das referidas contribuições. 3. No âmbito legislativo, não há disposição permitindo a exclusão das chamadas vendas inadimplidas da base de cálculo das contribuições em questão. As situações posteriores ao nascimento da obrigação tributária, que se constituem como excludentes do crédito tributário, contempladas na legislação do PIS e da COFINS, ocorrem apenas quando fato superveniente venha a anular o fato gerador do tributo, nunca quando o fato gerador subsista perfeito e acabado, como ocorre com as vendas inadimplidas. 4. Nas hipóteses de cancelamento da venda, a própria lei exclui da tributação valores que, por não constituírem efetivos ingressos de novas receitas para a pessoa jurídica, não são dotados de capacidade contributiva. 5. As vendas canceladas não podem ser equiparadas às vendas inadimplidas porque, diferentemente dos casos de cancelamento de vendas, em que o negócio jurídico é desfeito, extinguindo-se, assim, as obrigações do credor e do devedor, as vendas inadimplidas - a despeito de poderem resultar no cancelamento das vendas e na consequente devolução da mercadoria -, enquanto não sejam efetivamente canceladas, importam em crédito para o vendedor oponível ao comprador. 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 586482, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/11/2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-119 DIVULG 18-06-2012 PUBLIC 19-06-2012 RDDT n. 204, 2012, p. 149-157 RT v. 101, n. 923, 2012, p. 691-706)

a ser auferida já é, em si, justificativa para a incidência das contribuições sociais em questão, considerando que o sistema contábil adota como regra o regime de competência.

Nesse sentido, de acordo com o posicionamento adotado pela Corte Maior, as hipóteses de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos do § 2º do artigo 3º da Lei 9.718/98¹⁰, são exaustivamente taxativas, não se admitindo interpretação extensiva das hipóteses de exclusão da base dessas contribuições, que não aquelas literalmente postas pelo enunciado normativo.

Em linha semelhante, a Secretaria da Receita Federal, em diversas respostas a consultas, já se manifestou pela impossibilidade de exclusão de expectativas de receitas da base de cálculo das exações¹¹.

Em consonância com as decisões promovidas pelo STF, entende o STJ, em recentíssimos acórdãos¹², que a exigência tributária não está vinculada ao êxito dos negócios privados, de modo que o inadimplemento do comprador não influi na descaracterização do fato gerador, uma vez que há ou houve receita potencial a ser auferida pela empresa. Entende-se que a não incidência do PIS e da COFINS só pode ocorrer nos casos expressamente previstos em lei.

A não ser que o não aperfeiçoamento da venda se dê pela hipótese de cancelamento da venda, situação em que o negócio jurídico é desfeito, extinguindo-se as obrigações do credor e do devedor, as vendas não aperfeiçoadas por quaisquer outros motivos, como evento fortuito, inadimplemento, ou outros, não podem ser excluídas da base de cálculo do PIS e da COFINS, uma vez que as relações constituídas pelos particulares

¹⁰ § 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

¹¹ Vide, v. g., a Solução de Consulta nº 57. Disit 08, de 28 de fevereiro de 2001, na qual o órgão administrativo preceituou que: “Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins, as exclusões admitidas são aquelas expressamente previstas no §2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, entre as quais não consta a perda no recebimento de crédito, portanto, o respectivo valor não pode ser excluído da receita bruta.” Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20010227+%3C+=+20010302&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=15&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=&s5=contribui%E7%E3o+&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20010227+%3C+=+20010302&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=15&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=&s5=contribui%E7%E3o+&s8=&s7=>)> Acesso em: 01/12/2016

¹² Vide: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1420041/SC, Relator: Ministro Humberto Martins, Data de Julgamento: 01 de outubro de 2015, Segunda Turma, Data de Publicação: Diário de Justiça Eletrônico: 09 de outubro de 2015; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 138.672/MG, Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha, Data de Julgamento: 19 de junho de 2012, Segunda Turma, Data de Publicação: Diário de Justiça Eletrônico: 28 de junho de 2012.

não podem ser opostas ao Fisco de acordo com os preceitos teleológicos contidos no Art. 123 do Código Tributário Nacional¹³.

Diante do posicionamento firmado pelo STF, seguido em diversos acórdãos proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça, conclui-se pela impossibilidade de enquadramento das hipóteses de inadimplemento de vendas no rol de situações passíveis de exclusão da receita bruta da exação nos termos do § 2º do artigo 3º da Lei 9.718/98.

Deixar de discriminar o motivo pelo qual determinada receita foi excluída da base de cálculo das contribuições em questão, operando a simples redução do faturamento líquido e tributável, acaba por reduzir via omissão de receitas a base de cálculo das contribuições em desacordo com os procedimentos previstos na legislação, podendo levar a atuação pela Fiscalização em razão da impropriedade do procedimento.

CONCLUSÃO.

Os procedimentos adotados para exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS, de determinadas verbas, como aquelas não percebidas em razão do inadimplemento de vendas, não se enquadram no rol taxativo de hipóteses de dedução previstas pela Lei 9.718/98.

Considerando que a regra do sistema contábil adotado em nossa legislação é do regime de competência, a efetiva dedução das verbas inadimplidas da base de cálculo do PIS e da COFINS vai contra as hipóteses taxativas em que o STF e o STJ entendem ser cabíveis para a realização das pretendidas exclusões.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 30/11/16.

BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em 30/11/16.

BRASIL. Constituição Federal da República, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 30/11/16.

¹³ Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE: 586482, Relator: Ministro DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 23 de novembro de 2011, Tribunal Pleno, Repercussão Geral, Data de Publicação: Diário de Justiça Eletrônico: 18 de junho de 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1420041/SC, Relator: Ministro Humberto Martins, Data de Julgamento: 01 de outubro de 2015, Segunda Turma, Data de Publicação: Diário de Justiça Eletrônico: 09 de outubro de 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 138.672/MG, Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha, Data de Julgamento: 19 de junho de 2012, Segunda Turma, Data de Publicação: Diário de Justiça Eletrônico: 28 de junho de 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. EDAgR RE 400.479/RJ, Relator: Ministro Cezar Peluso, Data de Julgamento: 10 de outubro de 2006, Segunda Turma, Data de Publicação: Diário de Justiça Eletrônico: 06 de novembro de 2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 929521/SP, Relator: Ministro Luiz Fux, Data de Julgamento: 14 de abril de 2010, Primeira Seção, Data de Publicação: Diário de Justiça Eletrônico: 12 de maio de 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Disit 08. Solução de Consulta n.º 57, de 28 de fevereiro de 2001. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20010227+%3C+=+20010302&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=15&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=&s5=contribui%E7%E3o+%&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20010227+%3C+=+20010302&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=15&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=&s5=contribui%E7%E3o+%&s8=&s7=>)> Acesso em: 01/12/2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª Edição. São Paulo: Martins Fontes.

COÊLHO. Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10ª Edição. Rio de Janeiro: Forense.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. 2ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais