

PIS/COFINS: RECEITA X FATURAMENTO. NÃO INCIDÊNCIA, ISENÇÃO E EXCLUSÕES DA BASE

Elidie Palma Bifano¹

1. Introdução

O tema proposto para análise envolvendo alguns aspectos das contribuições devidas ao Programa de Integração Social – PIS e ao Financiamento da Seguridade Social – COFINS sociais é de todo pertinente ao ensejo das comemorações dos cinquenta anos da publicação da Lei n. 5172, de 25.10.1966, que introduziu o Código Tributário Nacional – CTN. Isso porque durante esse período muitas foram as mudanças que ocorreram no que tange à matéria tributária em nosso País. O CTN, como se sabe, tem como tarefa principal regular o sistema tributário nacional, estabelecendo, com fundamento na Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

1. Bacharel pela Faculdade de Direito da USP, Mestra e Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP, Professora no Curso de Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo – FGV e nos Cursos de Especialização da Faculdade de Direito da PUC/SP, do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT e da Escola de Direito do CEU – IICS. Advogada em São Paulo.

O CTN foi antecedido pela Emenda Constitucional n. 18, de 01.12.1965, que alterou o sistema tributário da Constituição Federal de 1946, reformulando os impostos que, então, incidiam em cascata, como era o caso do Imposto sobre o Consumo e do Imposto sobre Vendas e Consignações, substituindo-os pelo Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e pelo Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICM, respectivamente. O art. 1º da Emenda dispunha que o sistema tributário nacional se compunha de impostos, taxas e contribuições de melhoria. Essa estrutura foi mantida, inclusive pelo CTN, até a edição da Constituição Federal, em outubro de 1988, quando a esse rol de tributos adicionaram-se contribuições sociais, de interesse de categorias e de intervenção no domínio econômico, além dos empréstimos compulsórios (arts. 145 e seguintes da Constituição Federal).

À época da edição do CTN as contribuições destinadas a custear interesses de categorias econômicas ou profissionais, bem como aquelas voltadas a interesses sociais variados, eram designadas por contribuições parafiscais cuja arrecadação era destinada ao custeio de atividade paraestatal, ou seja, atividade exercida por entidades privadas, mas com conotação social ou de interesse público. Em algumas circunstâncias as próprias contribuições devidas à Previdência Social eram consideradas como de natureza parafiscal. Nesse sentido, o art. 217 do CTN dispôs, à época, que às contribuições sindicais, às quotas de previdência, às contribuições ao Fundo de Assistência Previdêcia ao Trabalhador Rural e às contribuições ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço aplicava-se o disposto nos arts. 17, 74, parágrafo 2º e 77 do CTN.

As contribuições sociais são destinadas, na forma do art. 195 da Constituição Federal, a prover recursos para a seguridade social. O conceito constitucional de seguridade social é amplo² e pode ser resumido como um conjunto integrado

2. Constituição Federal, Ordem Social (art. 193 e segs) . O valor seguridade social está previsto no art. 194 e segs. Veja-se Elidie Palma Bifano, Alterações no conceito de receita introduzidas pela Lei n. 12. 973/14 in *Programa de Atualização em*

de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, previdência e assistência social. Daí a relevância que as contribuições sociais tomaram a partir da entrada em vigor do Texto Maior, especialmente o PIS e a COFINS. Contudo, uma análise detalhada dessas contribuições demonstra que elas nasceram e se mantêm sob o signo da polêmica, inclusive no que tange ao seu fato gerador e à sua base de cálculo, temas principais deste estudo. Essa polêmica como se observará, resultou em um fenômeno que parece oscilar entre o “ativismo judicial” e a “judicialização política”.

O ativismo judicial é fenômeno muito discutido e, de forma simplista, pode ser definido como um comportamento proativo do Poder Judiciário que interfere nas ações dos demais entes políticos. Assim, os tribunais, especialmente o Supremo Tribunal Federal - STF, estariam, lentamente, reconstruindo sua própria esfera de atuação e enveredando por caminhos políticos que acabam por afetar a relação entre os Poderes da República³. Já no fenômeno designado por “judicialização”, o Poder Judiciário é demandado a dar soluções que, ao longo do tempo, desenham os contornos dos temas levados à discussão, porém de forma reativa.

A análise que doravante se pretende fazer dos conceitos de receita e faturamento, bem como das hipóteses de não incidência, isenção e exclusão à base de cálculo do PIS e da COFINS, consideram o momento legislativo atual e o quanto ele foi ou pode vir a ser influenciado pelas muitas polêmicas sobre esse tema levadas aos tribunais. Portanto, a lente que servirá de instrumento para a realização de nossa tarefa, passa pela ótica dos tribunais.

Direito, ProDireito, org, Paulo de Barros Carvalho e outros, ciclo 1, v.1. Porto Alegre: Artmed Panamericana, 2015, pp.165-203.

3. Veja-se sobre o tema Vanice Regina Lírio Valle, org., *Ativismo jurisdicional e o Supremo Tribunal Federal*. Curitiba: Juruá, 2009.

2. Breve histórico das polêmicas envolvendo as contribuições ao PIS e à COFINS

2.1 PIS

A contribuição devida ao PIS foi introduzida pela Lei Complementar n. 7, de 07.09.1970 que objetivava promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, supostamente em atendimento a antigo desiderato da Constituição Federal de 1946, o que só foi, entretanto, atingido pela Lei n. 10.101, de 19.12.2000. Dotado de natureza tributária, consoante o disposto no art. 62, parágrafo 2º, da Constituição então vigente, o PIS perde essa característica com a entrada em vigor da Emenda Constitucional n. 8, de 14.04.1977, passando a desfrutar da condição de tributo, novamente, com a entrada em vigor da Constituição de 1988. Desde sua instituição o PIS foi cercado por demandas judiciais envolvendo sua natureza jurídica, base de cálculo, incidência e integração com outros tributos e, até mesmo, a Justiça competente para julgar questões a ele atinentes.

À época da edição da Lei Complementar n. 7, a regulação da matéria foi feita através de atos normativos emitidos por entidades que não o Poder Legislativo, como foi o caso da Resolução n. 174, de 1971, do Conselho Monetário Nacional e da Norma de Serviço da Caixa Econômica Federal/PIS n. 02, de 1971, que regularam desde a base de cálculo até os critérios de aplicação dessa contribuição, o que foi considerado como inconstitucional pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ (EREsp n. 437.786).⁴

No ano de 1988, os Decretos-Lei ns. 2.445 e 2.449, respectivamente de 29.06.1988 e 21.07.1988 alteraram, substancialmente, os critérios de apuração do PIS, que passou a incidir

4. Toda a jurisprudência emanada do STJ, citada neste artigo, pode ser obtida em www.stj.gov.br

sobre a receita operacional, assim como alteradas as suas alíquotas. Esses atos normativos foram declarados inconstitucionais pelo STF (RE nº 148754-2) e retirados do mundo jurídico pelo Senado Federal. A contribuição devida ao PIS, como introduzida pela Lei Complementar n. 7, foi recepcionada pela Constituição Federal, art. 239, destinando-se a atender o seguro-desemprego e o abono anual dos empregados, como decidido pelo STF (ADIn 1.147-0)⁵.

Novamente, o PIS retorna aos tribunais com a entrada em vigor da Lei n. 9.718, de 27.11.1998, que além de uniformizar o tratamento do PIS e da COFINS, também alterou a base de cálculo desses tributos, definindo-a como o faturamento, assim entendido como a receita bruta total. Essa determinação legal foi analisada pelo STF, RE. n. 346.084-6, que considerou inconstitucional a ampliação da base de cálculo das contribuições, na forma do parágrafo 1º, do art. 3º, da Lei n. 9.718.

2.2 A COFINS

Introduzida pela Lei Complementar n. 70, de 30.12.1991, a COFINS não logrou ser menos polêmica do que o PIS até que o STF reconheceu a sua constitucionalidade na Ação de Declaração de Constitucionalidade - ADC n. 1, em. 01.12.1993. Contudo, submetida às mesmas regras de apuração e cálculo da Lei n. 9718, sofreu questionamento judicial no que se refere ao conceito de faturamento, ampliado para incorporar a receita bruta total.

2.3 Unificação de tratamento das contribuições

A Lei n. 10.637, de 30.12.2002, introduziu o regime não cumulativo, observadas as condições legais, para as

5. Toda a jurisprudência emanada do STF, citada neste artigo, pode ser obtida em www.stf.gov.br

contribuições devidas ao PIS, regime esse posteriormente incluído na Constituição pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003 e que acabou por suportar a Lei n. 10.833, de 29.12.2003, que trouxe a não cumulatividade para a COFINS. Com a entrada em vigor da Lei n. 10.865, de 30.04.2004, essas contribuições tiveram seu tratamento unificado, mantendo-se, porém, sujeitas ao regime cumulativo, consoante as disposições da Lei n. 9.718, atividades, receitas e pessoas assim excepcionadas.

2.4 As novas práticas contábeis e as contribuições para o PIS e para a COFINS

A Lei n. 12973, de 13.05.2014, alterou a legislação tributária para adaptá-la aos novos padrões contábeis internacionais, introduzidos pela Lei n. 11.638, de 27.12.2007, o que determinou, também, alterações nas regras aplicáveis às contribuições devidas ao PIS e à COFINS, inclusive sua base de cálculo e critérios de apuração, mantendo, porém, os regimes cumulativo e não cumulativo, nos termos anteriormente aplicáveis. O que a Lei n. 12.973 traz, de muito relevante, é o conceito de faturamento e na sequência de receita, o que deve ser examinado à luz da construção jurisprudencial.

De outro lado, seguem relevantes os debates envolvendo os conceitos de receita, faturamento, incidência e ajustes à base de cálculo dessas contribuições, junto a nossos tribunais, como a seguir se comenta.

3. Receita e faturamento

3.1 Enfoque e amplitude do tema

Como se pode observar, as contribuições devidas ao PIS e à COFINS passaram por um longo caminho de mudanças, muitas delas levadas aos tribunais, como foi o caso do

conceito de faturamento e, posteriormente, de receita. Daqui para diante, trataremos desse tema, à luz das Leis ns. 9.718 e 12.973, disposições normativas hoje aplicáveis a essas exações.

O art. 3º, da Lei Complementar n. 7, determina que o PIS devido pelas empresas com finalidade lucrativa, dentre outras hipóteses hoje revogadas, seja calculado com base no faturamento, mediante aplicação de alíquota prevista em lei. A Constituição Federal, originalmente, determinava em seu art. 195, I, b, como fonte para a seguridade social, dentre outras, o faturamento. Com a Emenda Constitucional n. 20, de 15.12.1998, a receita também passou a integrar as fontes de custeio da seguridade social. O fato é que, a essa época, o parágrafo 1º, do art. 3º, da Lei n. 9718, que considerava como receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade e a classificação contábil adotada para essas receitas, estava sendo objeto de exame pelo STF, como já referido.

A alteração constitucional admitiu, portanto, que tais contribuições devidas pelas empresas pudessem ter como fonte, a receita, sendo que a Lei n. 10.833, que introduziu a COFINS não cumulativa, já foi editada à sombra da Emenda Constitucional n. 20. Nesse contexto, as alterações introduzidas pela Lei n. 12.973 inserem-se nesse cenário constitucional.

3.2 Conteúdo de receita e faturamento a partir da Lei n. 12.973

A Lei n. 12973, além de adaptar as normas tributárias aos novos padrões contábeis, também alterou diversos conceitos, dentre outros o de receita e faturamento, para fins de cálculo das contribuições devidas ao PIS e à COFINS, seja no regime cumulativo ou no regime não cumulativo.

O art. 52, da Lei n. 12.973, alterou o art. 3º da Lei no 9.718, que regula o regime cumulativo dessas contribuições, o qual passou a vigorar com a seguinte redação:

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

§ 1º Eliminado “(grifamos)

O art. 12, do Decreto-Lei n. 1598, de sua vez, também foi objeto de alteração pelo art. 2º, da mesma Lei n. 12973, passando a ter a seguinte redação:

“Art. 12. A receita bruta compreende

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria

II - o preço da prestação de serviços em geral

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

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

§ 1o *A receita líquida será a receita bruta diminuída de:*

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente;

III - tributos sobre ela incidentes; e

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta

(...)

§ 4o *Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.*

§ 5o *Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei n° 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4o.” (grifamos).*

Destaque-se que a Lei n. 12.973 incluiu como receita bruta as receitas da atividade ou objeto principal que não estejam compreendidas nas hipóteses anteriores. Desse conjunto de

mudanças depreende-se que faturamento, para fins das contribuições devidas ao PIS e à COFINS, pelas entidades enquadradas no regime cumulativo de apuração (Lei n. 9718), é igual à receita bruta como definido no art. 12, do Decreto-Lei n. 1598.

Outra interessante alteração introduzida no conceito de receita bruta está contida no parágrafo 4º, do art. 12, do Decreto-Lei n. 1598, que trata dos tributos que incidem sobre a receita, faturamento, já que eles integram a própria receita como preço e são designados, muitas vezes, como tributos calculados “por dentro”, visto que incidem sobre eles mesmos já que integram a receita. Nessa situação estão o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e de Serviços – ICMS, o Imposto sobre Serviços - ISS e as próprias contribuições ao PIS e à COFINS. Até a entrada em vigor da Lei n. 12.973, não havia disposição legal no sentido de que tributos que incidem sobre a receita devessem ou não integrá-la, embora o entendimento majoritário da doutrina e do STF⁶ fosse no sentido do cálculo “por dentro”. A constitucionalidade dessa sistemática voltou, novamente, ao crivo do STF no caso da inclusão do ICMS/ISS na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, sob dois fundamentos: ausência de norma para sua inclusão e inconstitucionalidade da cobrança de tributo sobre tributo.

Recentemente, o STF declarou a inconstitucionalidade da inclusão dos valores relativos ao ICMS na base de cálculo das contribuições para o PIS em caráter específico (RE 240.785-MG) e não geral, esperando-se, ainda, o deslinde da Ação de Constitucionalidade n. 18, que versa sobre a matéria

6. Após a Constituição Federal de 1988, o Supremo Tribunal Federal decidiu no RE n. 212.209 – RS que a Lei Complementar n. 87, de 13.09.1996, ao estabelecer que o montante do ICMS integra a base de cálculo do próprio imposto, ou seja, que “a base de cálculo do ICMS corresponderá ao valor da operação ou prestação somado ao próprio tributo” declarou a sua constitucionalidade. Sobre o tema do “cálculo pro dentro dos tributos” veja-se Elidie Palma Bifano, Aspectos relacionados ao cálculo “por dentro” do ICMS, in *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, ano 1, n.1, jan/fev.2003. Belo Horizonte: Fórum.2003, pp.87-113.

e foi proposta pelo Presidente da República. Ressalte-se que essa matéria também está sob repercussão geral, no STF, sendo que o RE n. 240.785 não é o processo escolhido para ser julgado como representativo dessa controvérsia que é, no caso, o RE n. 574.706, ainda pendente de julgamento. A alteração legislativa, aqui apontada, é um novo ingrediente nessa discussão.

A Lei n. 13.043, de 13.11.2014, alterou a Lei n. 9.718, para instituir como hipótese de incidência dessas contribuições, no âmbito do regime cumulativo, a receita da venda de participações societárias, admitindo, porém, exclusões à base, como adiante se comenta.

No que se refere às contribuições devidas ao PIS e à COFINS no regime não cumulativo, o conceito de receita e faturamento também sofreu ajustes. Assim, tanto a Lei n. 10.637 quanto a Lei n. 10.833 tiveram o seu art. 1º, que trata da base de cálculo dessas contribuições, alterado pela Lei n. 12973, nos seguintes termos:

*“Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, **incide sobre o total das receitas auferidas no mês 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 de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.***

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º.

(...)”⁷

7. O texto do art. 1º da Lei n. 10833 recebeu a mesma redação.

O que se observa em decorrência das inovações indicadas, é que o legislador adotou a expressão “incidência sobre o total das receitas auferidas” que inclui a receita bruta do art. 12, do Decreto-Lei n. 1598, e todas as demais receitas, e o ajuste a valor presente, se e quando exigido pelos novos padrões contábeis. A nova redação adotada pela lei parece introduzir novas polêmicas, a par das velhas ainda não resolvidas, como a seguir se comenta.

3.3 Questões envolvendo os novos conceitos de receita e faturamento

Desde há muito a doutrina⁸ vinha construindo, em face de violações constitucionais da legislação que definia a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS (Lei n. 9.718), um conceito de receita/faturamento, base de cálculo de tais exações, fundado na Constituição Federal e suportado nos seguintes pilares básicos: (i) ingresso financeiro efetivo; (ii) integração ao patrimônio líquido como elemento novo e positivo e (iii) ausência de condições para essa integração, ou seja, seu caráter definitivo.

Não foi outro o rumo tomado pelo STF, ao julgar os RE n. 683.334 e RE n. 738757, nos quais deixou, de vez, confirmado que os conceitos de receita e de faturamento convergem: “receita bruta e o faturamento são termos sinônimos e consistem na totalidade das receitas auferidas com a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.” E, mais, associou, de forma peremptória, receita/faturamento, para fins de PIS e de COFINS, à atividade empresarial (venda), sendo que para fins de tributação a receita/faturamento há de ser definitiva, afastando-se transações que não se integram ao patrimônio da empresa.

8. Veja-se se Elidie Palma Bifano, *Alterações no conceito de receita introduzidas pela Lei n. 12. 973/14 e seus reflexos na base da Contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS*, in

Ora, nos termos da decisão do STF, a expressão utilizada no Decreto-Lei n. 1.598, art. 12, III, em sua nova redação, “resultado auferido nas operações de conta alheia”, implica reconhecer receita que não é própria, em nítida ofensa ao entendimento desse Tribunal. Com isto, deve-se restringir a aplicação do art. 12, III, a negócios de comissão, na forma do art. 693 do Código Civil, em que o empresário opera no próprio nome mas por conta de outrem, logo conta alheia, por isso devendo ser remunerado. Nas demais hipóteses em que a verba não é do empresário, embora transite em suas contas, deve-se apartá-la por não ser suscetível de integrar-se a seu patrimônio.

Outra questão nova é a inclusão da “receita das atividades ou objeto principal da pessoa jurídica”. Embora a expressão objeto principal não se enquadre em nenhuma figura ou conceito jurídico tratado em nosso sistema, ela parece estar alinhada com a Lei n. 6.404, que aboliu o conceito de receita não operacional, uma vez que toda receita gerada em uma entidade advém de sua atividade. Esse entendimento vinculado às demonstrações financeiras, é confirmado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC em seu Pronunciamento n. 30. É certo que sempre será possível adotar uma metodologia específica para definir o que é a receita de atividade principal: aquela descrita no estatuto/contrato social, aquela que carrega o maior montante de recursos financeiros ou aquela que implica maior número de transações, o fruto da venda dos produtos mais representativos no mercado, e outras referências. De outro lado, ao se tratar de atividade principal, é certo que ela estará contraposta à atividade acessória. É interessante observar que o STF tem examinado questões atinentes à inclusão da receita decorrente de certas atividades na base de cálculo das contribuições tanto para empresas que tenham tal atividade econômica em caráter preponderante como eventual, como é o caso da locação de imóveis (Tema 630, em repercussão geral).

Uma das mais importantes questões nascidas das alterações legislativas sob exame, diz respeito às sociedades de participação ou holdings, cuja atividade principal, como o seu nome o indica, é a participação societária e cuja receita é oriunda desses investimentos (dividendos, lucros, resultados de equivalência patrimonial, ganhos e outros). Mais adiante se examina se tais verbas deveriam ser, a partir de agora, tributadas por resultarem da dita atividade principal ou se a lei segue excluindo-as de tributação, como sempre o fez. Também se incluem nessa categoria de receita de atividade principal o fruto da exploração de intangíveis como direitos autorais, marcas e similares, especialmente se uma entidade foi constituída para assim explorá-los.

Como se observa, há uma imensa gama de receitas, sendo possível afirmar que receita é um gênero que comporta espécies e elas não são poucas: principais, acessórias, de vendas, de prestação de serviços, de equivalência patrimonial, de dividendos, de royalties, de franquias, de assistência técnica, de multas contratuais, de indenizações, de subsídios e por aí afora.

Por fim e não menos relevante é o conceito de receita líquida tratado no art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598, o qual incorporou muitos dos conceitos aportados pelas novas práticas contábeis. O inciso IV, do parágrafo 1º, do art. 12, em referência, determina que valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII, do caput do art. 183 da Lei n. 6404 sejam diminuídos da receita bruta para efeitos da receita líquida. O ajuste a valor presente é metodologia contábil que objetiva extrair, de qualquer preço de venda (ou de compra), os juros embutidos, na medida em que se contrata pagamento parcelado sem encargos. O fundamento contábil reside no pressuposto de que tais pagamentos contemplam juros embutidos já que, na prática, ninguém, no mercado, favorece terceiro sem cobrar por isso. O CPC n. 12 consagra

essa metodologia⁹. Do ponto de vista das contribuições essa distinção contábil é irrelevante, visto que se tributa o faturamento ou a receita e tais ajustes a eles estão integrados.

4. Exclusões à base de cálculo do PIS e da COFINS

4.1 Disposições legais aplicáveis

A terminologia adotada pelo legislador ordinário para modelar a base de incidência das contribuições ao PIS e à COFINS, afastando certas verbas desse campo, é “exclusão à base de cálculo das contribuições ” ou “não integração à base de cálculo”. O exame dessas verbas demonstra, sem adentrar na discussão maior que ocupa grande parte da doutrina acerca do conceito e campo da incidência/não incidência dos tributos, que algumas delas têm a natureza de isenção, ou na dicção de Paulo de Barros Carvalho, situações em que um ou mais critérios da norma-padrão de incidência foram parcialmente mutilados.¹⁰ Outras hipóteses não parecem colocar-se, dada sua natureza, no campo de incidência do tributo, que como esclarece Luiz Eduardo Schoueri, é o campo no qual tem o legislador ordinário ampla liberdade para definir, abstratamente, a hipótese de incidência¹¹. Esse é o cenário que passamos a examinar.

Como já comentado, a Lei n. 12.973 alterou diversas regras aplicáveis à base de cálculo e apuração das contribuições devidas ao PIS e à COFINS. No que se refere às disposições aplicáveis ao chamado regime cumulativo de apuração, (Lei n. 9.718), além do conceito de receita/faturamento, também foram alteradas as disposições referentes às exclusões admitidas à base de cálculo, nos seguintes termos:

9. In verbis: “*ativos e passivos monetários com juros implícitos ou explícitos embutidos devem ser mensurados pelo seu valor presente quando do seu reconhecimento*”.

10. *Curso de Direito Tributário*, 14ª ed., ver. e atual.. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 483.

11. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 222-227.

50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

“(…)

§ 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 e os descontos incondicionais concedidos

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 investimento pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita bruta;

IV - as receitas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;

V - Revogado

VI - a receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos”

É de se observar que o dispositivo em tela não sofreu muitas alterações em relação ao seu conteúdo anterior, exceto para refletir as novas determinações em matéria contábil. Da mesma forma, as Leis ns. 10.637 e 10.833, aplicáveis à apuração das contribuições no regime não cumulativo, a saber:

“Art. 1º (...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

(…)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) 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 participações societárias, que tenham sido computados como receita;**

VI - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, **decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível**

VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996

VIII - **financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep;**

IX - **relativas aos ganhos decorrentes de avaliação de ativo e passivo com base no valor justo;**

X - de **subvenções para investimento**, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;

XI - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja **ativo intangível** representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;

XII - relativas ao **valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções** de que tratam as alíneas "a", "b", "c" e "e" do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e

XIII - relativas ao **prêmio emissão de debêntures.**" (grifamos)

O primeiro aspecto importante a se comentar acerca da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, no que tange a suas exclusões e/ou não integrações, é que ela foi sendo construída ao longo do tempo e, em grande parte, resultou, a exemplo do conceito de receita/faturamento, de construções que se fizeram nos tribunais, como foi o caso das vendas canceladas, dos descontos incondicionais e do IPI na base de cálculo do PIS, todas oriundas do antigo Tribunal Federal de Recursos.

A Lei n. 12973 excluiu da base de cálculo do PIS e da COFINS diversas receitas decorrentes das novas práticas contábeis, como se observa dos incisos VI, VII, IX, X, XI, XII e XIII. O fato é que essas verbas transitam em resultado, por conta de novas metodologias contábeis, entretanto, não se subsumem ao conceito de receita tributável por essas contribuições, visto terem a natureza jurídica de capital (itens X, XI, XII, XIII) ou de contrapartida de ajuste decorrente da aplicação de metodologia contábil de avaliação de itens do balanço (itens V, b, VI e IX).

Dentre as verbas excluídas ou não integradas à base de cálculo, sempre esteve a receita, fruto da avaliação de investimentos pela metodologia de equivalência patrimonial assim como lucros e dividendos de participações societárias; essa determinação foi mantida pela Lei n. 12.973. Com isto surge importante indagação sobre o que deve prevalecer no caso das sociedades holding: a norma geral de tributação da receita decorrente da atividade principal, introduzida pela Lei n. 12.973, ou a norma específica que exclui de tributação a receita de avaliação de investimentos pela metodologia de equivalência patrimonial, os lucros e os dividendos de participações societárias. A nosso ver, tendo em vista o caráter de norma especial, a disposição que exclui tais verbas deve prevalecer, com base no disposto no Decreto-Lei n. 4.657, de 4.09.1942, Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, na redação dada pela Lei n.º 12.376, de 30.12.2010, art. 2º e na

Lei Complementar n. 95, de 26.02.1998 que trata da elaboração, redação, alteração e, consolidação de leis.

Além disso, no que tange à tributação da receita de venda de participações, submetidas ao PIS e à COFINS no regime cumulativo, admite-se que o contribuinte exclua da base de cálculo o custo de aquisição desde que a receita de alienação não tenha sido excluída (Lei n. 13.043).

4.2 A construção dos tribunais

Os tribunais, desde há muito, vêm se encarregando de modelar a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, excluindo/incluindo diversas verbas, como se pode inferir:

- Incluir-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM (Súmula n. 191, TFR)
- Vendas inadimplidas: impossibilidade de exclusão da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS por ausência de equiparação ao cancelamento de vendas (RE n. 586.482, STF)
- Valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS: inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e à COFINS não cumulativas (RE 606107, STF)
- Receita auferida pelas cooperativas de trabalho decorrentes dos atos (negócios jurídicos) firmados com terceiros: insere-se na materialidade da contribuição ao PIS (RE 599362, STF)
- Receita decorrente da variação cambial positiva em operações de exportação de produtos: inconstitucional a incidência da contribuição ao PIS e à COFINS (RE 627815 STF)

- Taxa de administração de cartão de crédito: incidência de PIS e COFINS. (RE 846528, STF)

Além disso, também o STJ tem se manifestado sobre o tema em diversas situações:

- Receita de locação de bem imóvel: integra a base de cálculo das contribuições, ainda que tal atividade não se constitua em objeto social (AgRg no REsp 1532592, STJ)
- Gorjeta e/ou taxa de serviço: ilegal a cobrança de PIS e de COFINS, desde que valor seja repassado integralmente aos empregados. Natureza salarial da verba. (REsp. 399.596, STJ)
- IPI e ICMS cobrados pelo vendedor do bem ou pelo prestador do serviço, na condição de substituto tributário: não integram a base de cálculo das contribuições. A exclusão do IPI da base de cálculo do PIS e da COFINS não se aplica aos comerciantes varejistas, não contribuintes do IPI. (AgRg no REsp 1092686, STJ).
- Valores inadimplidos relativos a “vendas a prazo”: faturados, não ingressaram efetivamente no caixa da empresa, devido à inadimplência dos compradores. Inadimplemento do comprador não equivale ao cancelamento da compra e venda (REsp.751368, STJ).
- Crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo das contribuições por não ter a natureza de receita, mas de incentivo fiscal (AgRg no REsp 1247255, STJ)
- Variações cambiais de obrigações em moeda estrangeira integram a base de cálculo das contribuições somente em sua efetiva liquidação (REsp 1235220, STJ)

De outro lado, há muitos temas vinculados a essas contribuições em repercussão geral, junto ao STF, ou sujeitos ao regime de recurso repetitivo, no STJ, dentre eles:

- Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS (STF, Tema 69)
- Exigibilidade do PIS e da COFINS sobre os valores das vendas a prazo inadimplidas (STF, Tema 87)
- Inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS (STF, Tema 118)
- Cobrança de IPI na base de cálculo do PIS e da COFINS exigida e recolhida pelas montadoras de veículos em regime de substituição tributária. (STF, Tema 303)
- Exigibilidade do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras das instituições financeiras; b) Exigência de reserva de plenário para as situações em que se afasta a incidência do disposto no art. 3º, §§ 5º e 6º, da Lei nº 9.718/1998. (STF, Tema 372)
- Cômputo dos valores recebidos a título do incentivo fiscal previsto na Lei 9.363/1996 na base de cálculo da COFINS e do PIS. (STF, Tema 504)
- Incidência de COFINS, PIS e CSLL sobre o produto de ato cooperado ou cooperativo (STF, Tema 536)
- Inclusão da receita decorrente da locação de bens imóveis na base de cálculo da Contribuição ao PIS, tanto para as empresas que tenham por atividade econômica preponderante esse tipo de operação, como para as empresas em que a locação é eventual e subsidiária ao objeto social principal. Possibilidade de extensão do entendimento a ser firmado também para a Cofins. (STF, Tema 630)
- Locação de bens móveis. Faturamento. Alcance. (STF, Tema 684)

- Possibilidade de exclusão de créditos presumidos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS nas bases de cálculo da Cofins e da contribuição ao PIS. (STF, Tema 843)
- Receita de locação de bem móvel integra a base de cálculo das contribuições. (STJ, Tema 196)
- Valores recebidos por empresas prestadoras de serviços de locação de mão de obra temporária, a título de pagamento de salários e encargos sociais dos empregados. (STJ, Tema 279)
- Juros calculados sobre o patrimônio líquido das sociedades, pagos aos sócios e acionistas integram a base de cálculo das contribuições. (STJ, Tema 454)
- O ISS recebido pelo prestador do serviço inclui-se no conceito de receita para fins de contribuições sociais. (STJ, Tema 634)

O panorama aqui apresentado confirma que as dificuldades na interpretação das normas voltadas ao PIS e à COFINS resultam na sua judicialização, cabendo ao Poder Judiciário, cada vez mais, a tarefa de dirimir controvérsias e, a cada decisão, pavimentar o caminho dessas exações. A consolidação do entendimento do Poder Judiciário traz, para o contribuinte, tranquilidade na gestão da matéria tributária cujos reflexos patrimoniais, nas empresas, são muitos. Dessa forma, reiteramos, a construção da base de cálculo dessas contribuições se fez e segue sendo feita pelos tribunais superiores.

5. Não incidência e isenções

5.1 Não incidência

As Leis ns. 10.637 e 10.833 contemplam, em seu art. 6º, hipóteses de não incidência do PIS e da COFINS correspondentes a receitas de:

“(…)

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.”

Na verdade, essas figuras correspondem a imunidades descritas no art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição Federal. Conquanto esse comando seja objetivo e simples, o tema da imunidade das receitas de exportação de bens ou serviços sofreu um desdobramento, na medida em que as autoridades fiscais entendiam que as variações cambiais de contas a receber, vinculadas a tais operações, deveriam ser objeto de tributação. No julgamento do RE 627.815 ficou definido que receita decorrente de exportação é o ingresso proveniente de uma operação de exportação de bem ou serviço, que se incorpora ao patrimônio da empresa exportadora, o que ocorre também com a sua variação cambial, de tal forma a atrair a imunidade.

Entretanto, há não muito tempo, o Secretário da Receita Federal publicou o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 8, de 16.11.2015, com o seguinte teor:

“Art. 1º Para fins de aplicação da alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras decorrentes de variações monetárias, em função da taxa de câmbio, de operações de exportação de bens e serviços para o exterior a que se refere inciso I do § 3º do art. 1º do Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015, devem ser consideradas as variações cambiais ocorridas até a data do recebimento pelo exportador dos recursos decorrentes da exportação.

Parágrafo único. O benefício de que trata o caput não alcança as variações cambiais ocorridas a após a data de recebimento pelo exportador dos recursos decorrentes da exportação.

Art. 2º Ficam modificadas as conclusões em contrário constantes em Soluções de Consulta ou em Soluções de Divergência emitidas antes da publicação deste ato, independentemente de comunicação aos consulentes.

“(…)”

Por óbvio que o simples recebimento dos recursos, em pagamento da exportação, não altera a natureza do ingresso, se não aplicado em finalidade diversa. Assim, a manutenção em conta corrente, sem remuneração, mantém a verba com a mesma natureza de fruto da exportação não se lhe podendo imputar natureza jurídica de investimento ou similar. Essa manifestação das autoridades deixa de observar o entendimento do STF e deve ser vista com cautela em especial a anteriores posicionamentos que protegiam os contribuintes.

5.2 Isenções

As leis básicas que regulam as contribuições ao PIS e à COFINS, seja no regime de apuração cumulativo ou não cumulativo, não contemplam uma lista de verbas tratadas expressamente como isenções. Contudo, como já se comentou, sob a rubrica exclusões ou não integração à base de cálculo, diversas receitas foram, de fato, isentadas às contribuições. A par disso, vasta legislação extravagante vem desonerando receitas, na medida em que o Poder Público assim entende oportuno e conveniente. Nesse sentido, por exemplo, o art. 2º, parágrafo 3º, das Lei ns. 10637 e 10833 autorizam o Poder Executivo a reduzir a 0 (zero) e a restabelecer a alíquota incidente sobre receita bruta decorrente da venda de produtos químicos e farmacêuticos, de acordo com as condições que especifica. Ou seja, foi concedida isenção de PIS e COFINS sob a modalidade alíquota zero, visto que o fruto final é a inibição da “operatividade funcional da regra-matriz de incidência, como prefere Paulo de Barros Carvalho.¹²

Atualmente, a legislação que regula a matéria das isenções, para fins de PIS e de COFINS, é muito vasta e esparsa. Contribui para isso, o incorreto expediente de regular matérias diferentes em um mesmo diploma legal, em total desrespeito à Lei Complementar n. 95, de 26.02.1998, o que torna o

12. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 488.

cenário dessas contribuições ainda mais nebuloso e o risco de erro em sua aplicação muito maior.

Ainda no que tange às isenções merece destaque a discussão que se travou nos tribunais envolvendo a isenção de COFINS das sociedades prestadoras de serviços, concedida pela Lei Complementar n. 70, art. 6º e revogada pela Lei 9.430, art. 56. A matéria foi resolvida pelo STF, ao apreciar o RE 377.457, que entendeu ser legal a revogação da isenção da COFINS, dada por lei complementar, por lei ordinária, visto que ambas as normas cuidaram de matéria constitucionalmente reservada à legislação ordinária, o que legitimou a revogação do disposto na Lei Complementar n. 70 pela Lei n. 9.430.

6. Conclusões

Como se pode observar, o tema atinente tanto ao fato gerador das contribuições ao PIS e à COFINS (auferimento de receita/faturamento) como à composição de sua base de cálculo e correspondentes exclusões e isenções nasceram e seguem sob o signo da dúvida e da polêmica. A feição que, hoje, essas exações apresentam resulta, em grande parte, de construção jurisprudencial, afora o que ainda resta por fazer. O tema é tão complexo que, neste momento, a própria constitucionalidade do regime de apuração não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS está sob exame do STF, em rito de repercussão geral, especialmente no que se refere ao conceito de não cumulatividade, RE n. 790.928, sob o fundamento de relevância da matéria e transcendência de interesses.