

PIS/PASEP E COFINS. TRIBUTAÇÃO DAS RECEITAS FINANCEIRAS¹

Fábio Pallaretti Calcini²

1. Introdução. Delimitação do objeto

A tributação das receitas financeiras pelo PIS/PASEP e COFINS, apesar de despertar diversas discussões e desdobramentos, é tema pouco sistematizado.

Por esta razão, sem pretensão de esgotar todas as situações, buscaremos apresentar hipóteses onde encontramos o debate acerca da tributação de tais receitas.

Aliás, o tema voltou a ser de extrema relevância diante das alterações produzidas para tais contribuições pela Lei n. 12.973/2014 e, principalmente, por força do Decreto n.8.426/2015, que ‘restabeleceu’ a alíquota de 0% (zero) para,

1. Elaborado em 29/10/2016.

2. Mestre e Doutor em Direito Constitucional pela PUC/SP, Pós Doutorando em Direito pela Universidade de Coimbra (Portugal), Especialista em Direito Tributário pelo IBET e em Tributário Internacional pela Universidade de Salamanca (Espanha). Ex-Membro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) do Ministério da Fazenda. Ex-Membro da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB, Membro da Comissão de Direito Constitucional e de Contencioso Administrativo Tributário da OAB/SP. Professor de Graduação e Pós-Graduação (CERS, EPD, ESTÁCIO/UNISEB, FAAP, FGV-DIREITO/SP, IBET, PUC/SP-COGEAE, UEL, FADUSP-RP). Advogado.

respectivamente, 4% (quatro por cento) no caso da COFINS e 0,65% (zero virgula sessenta e cinco) em relação ao PIS, no tocante à tributação das receitas financeiras às pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo.

2. PIS/PASEP e COFINS. Aspectos Gerais. Faturamento. Receita bruta

2.1 Competência tributária e limites

A permissão para se instituir tributo e exigí-los em nosso sistema jurídico parte do texto constitucional.

É a Constituição, com sua rigidez e supremacia, que descreve a quem compete instituir tributos, notadamente, em um Federalismo, onde há necessidade de que seus entes (União, Estados, DF e Municípios) possuam autonomia financeira.

A Constituição Federal vigente, no entanto, traça de forma minuciosa o campo de atuação em matéria tributária, estabelecendo não somente que espécies de tributos poderão instituir, mas os aspectos principais da regra matriz de incidência de tributária (hipótese de incidência)³, bem como limitações ao seu exercício, a fim de proteger o contribuinte, resguardando seus direitos fundamentais.

3. Segundo Paulo de Barros Carvalho “ A Carta Fundamental traçou minuciosamente o campo e os limites da tributação, erigindo um feixe de princípios constitucionais com o fim de proteger os cidadãos dos abusos do Estado na instituição e exigência de tributos. Desse modo, o legislador ao criar as figuras de exação, deve percorrer o caminho determinado pelo Texto Maior, observando atentamente as diretrizes por ele eleitas! (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008. p. 228.). Por sua vez, Roque Antonio Carrazza afirma: “A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a norma padrão de incidência (o arquétipo, a regra-matriz) de cada exação” (CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 28. Ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 579.).

Daí porque, é possível afirmar que a Constituição Federal de 1988 estabelece um rígido sistema tributário a ser observado pelos entes federativos, quando do exercício de competência tributária⁴.

2.2 PIS/COFINS. Incidência. Base de Cálculo. Faturamento. Receita. Ingresso

De conformidade com o art. 195 da Constituição Federal, bem como da legislação infraconstitucional, o PIS e a COFINS incidem e tem seu montante apurado (base de cálculo) com fundamento no faturamento e/ou receita⁵. No regime cumulativo incide sobre o faturamento, ao passo que na não-cumulatividade sobre a receita.

Não é por outra razão que se torna imprescindível analisar a noção de faturamento e receita.

Isto porque, é a partir de tais delimitações que será possível estabelecer se determinado recurso financeiro que ingressa pode ser tributado pelo PIS e COFINS.

Não cabe ao legislador estipular arbitrariamente a noção de faturamento e receita com o objetivo de tributar, por meio de tais contribuições, qualquer tipo de ingresso de recurso mensurável economicamente, uma vez que está jungido ao texto constitucional⁶.

4. “O sistema constitucional tributário brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçãoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuinte para plasmá-lo” (ATALIBA, Geraldo. Sistema Tributário Constitucional. São Paulo: RT, 1968. p. 21.).

5. Antes do surgimento da Emenda Constitucional n. 20/98, somente era possível a tributação sobre o faturamento, salvo no caso do exercício de competência residual, conforme art. 195, § 4º, da Constituição Federal.

6. “CONSTITUIÇÃO - ALCANCE POLÍTICO - SENTIDO DOS VOCABULOS - INTERPRETAÇÃO. O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de

Equivale dizer: o constituinte, ao empregar a expressão faturamento e receita, estabelece uma noção constitucional com densidade conceitual mínima⁷, que deve ser extraída do uso jurídico corrente do direito brasileiro⁸, bem como da própria jurisprudência firmada pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.⁹

De tal sorte, não pode o legislador transpor tais limites jurídicos adotados pelo texto constitucional, sob pena de inconstitucionalidade.

Dentro desta perspectiva, partiremos para análise da noção de faturamento.

Ao se falar em faturamento, é automática a vinculação com o ato de faturar, nos moldes da legislação comercial, ou seja, a emissão de fatura, consubstanciada em um documento obrigatório pela Lei n. 5.474/68 relativo à comercialização de

escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios. (...) (STF, RE 166.772/RS, Rel. Celso de Mello, j. 12/05/94).

7. Segundo Humberto Ávila “As normas constitucionais atributivas de competência, quando indicam os aspectos materiais das hipóteses de incidência, estabelecem conceitos”, sendo que a previsão “desses conceitos constitucionais pode ser feita de modo direto, nos casos em que a Constituição já enuncia expressamente as propriedades conotadas pelos conceitos que utiliza ou de maneira indireta, nas situações em que o poder constituinte, ao escolher expressões cujas propriedades já eram conotadas em conceitos elaborados pelo legislador infraconstitucional à época da promulgação da Constituição..” (ÁVILA, Humberto. Contribuição social sobre o faturamento. Cofins. Base de cálculo. Distinção entre receita e faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: dialética, v. 107. p. 96.).

8. Enuncia o art. 110 do Código Tributário Nacional: “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. ”

9. “A existência de conceitos constitucionais previamente delimitados é igualmente confirmada pela interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal ao ordenamento constitucional brasileiro” (ÁVILA, Humberto. Contribuição social sobre o faturamento. Cofins. Base de cálculo. Distinção entre receita e faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: dialética, v. 107. p. 99.)

mercadorias, discriminando quantidade, qualidade, espécie, preço, entre outros aspectos.

Constatou-se, todavia, a inviabilidade de se adotar, exclusivamente, a ideia de faturamento do direito mercantil, expandindo-se para uma concepção que representasse negócio jurídico decorrente do fornecimento de mercadoria ou de serviços¹⁰.

Incorporou-se, portanto, ao texto constitucional de 1988 o conceito de faturamento do Decreto-Lei n. 2.397/87.¹¹⁻¹²

Em verdade, esta concepção de faturamento como negócio jurídico que implique na comercialização de mercadoria e/ou prestação de serviço, foi sedimentada pela própria construção jurisprudencial do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Já sob a vigência da Constituição Federal de 1988, o primeiro e relevante precedente para a construção jurisprudencial do conceito constitucional de faturamento se deu com o julgamento da inconstitucionalidade do Finsocial¹³.

Neste precedente se fixou o posicionamento de que faturamento seria aquele decorrente da venda de mercadorias e/ou prestação de serviços, conforme conceito de receita bruta do Decreto-Lei 2.397/87¹⁴.

10. MINATEL, José Antonio. Conteúdo do conceito de receita e o regime jurídico para sua tributação. São Paulo: MP, 2005. p. 97.

11. “a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza, das empresas públicas ou privadas definidas como pessoa jurídica ou a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda” (art. 22).

12. Como sustenta Humberto Ávila “apesar de a expressão ‘faturamento’ não ter sido incorporada pela Constituição Brasileira com o conceito de Direito Comercial entendido como o produto das vendas a prazo com emissão de fatura, a Constituição incorporou o conceito de faturamento previsto no Decreto-Lei n. 2.397/87, alçando-o ao nível constitucional” (ÁVILA, Humberto. Contribuição social sobre o faturamento. Cofins. Base de cálculo. Distinção entre receita e faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: dialética, v. 107. p. 109).

13. STF, RE 150755, Rel. Min. Carlos Velloso, Rel. para Acórdão Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, j. 18/11/1992, DJ 20-08-1993 PP-16322.

14. Conforme esclarece o Ministro Sepúlveda Pertence “o conceito de receita bruta

Além disso, esta decisão deixou clarividente à época que, embora se pudesse aceitar uma maior amplitude à concepção de receita¹⁵, esta somente seria compatível à luz do texto constitucional vigente, caso se restringisse ou a compreendesse como faturamento, conforme disposto no Decreto-Lei n. 2.397/87¹⁶.

Por sua vez, no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) n. 1/DF, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ao reconhecer a constitucionalidade da Lei Complementar n. 70/91¹⁷, que instituiu a Contribuição para a Seguridade Social (COFINS), reafirmou o conceito constitucional de faturamento como a receita bruta decorrente da venda de mercadorias e/ou prestação de serviço. Portanto, receita bruta somente poderia ser compreendida dentro da noção de faturamento¹⁸.

O debate, todavia, a respeito do conceito constitucional de faturamento e sua relação com a receita, teve ainda significativa contribuição com o julgamento pelo SUPREMO

do Decreto-Lei 2.397, doutrinariamente correto ou não, na verdade se reduz ao que é a noção corrente de faturamento”. (STF, RE 150755, Rel. Min. Carlos Velloso, Rel. para Acórdão Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, j. 18/11/1992, DJ 20-08-1993 PP-16322.).

15. “... a partir do Decreto-Lei n. 2.397, é que a lei tributária, ao contrário para o efeito do Finsocial, chamou a receita bruta o que é faturamento. (...) Há um consenso: faturamento é menos que receita bruta”. (STF, RE 150755, Rel. Min. Carlos Velloso, Rel. para Acórdão Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, j. 18/11/1992, DJ 20-08-1993 PP-16322.).

16. “A contribuição social questionada se insere entre as previstas no art. 195, I, CRF e sua instituição, portanto, dispensa lei complementar: no art. 28 da L. 7.738/89, a alusão a ‘receita bruta’, como base de cálculo do tributo, para conformar-se ao art. 195, I, da Constituição, há de ser entendida segundo a definição do DL 2.397/87, que é equiparável a noção corrente de ‘faturamento’ das empresas de serviços” (STF, RE 150755, Rel. Min. Carlos Velloso, Rel. para Acórdão Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, j. 18/11/1992, DJ 20-08-1993 PP-16322.).

17. “Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.” (Lei Complementar n. 70/91).

18. STF, ADC 1/DF, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, j. 01/12/93, DJ 16/06/95.

TRIBUNAL FEDERAL quanto à inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º, da Lei n. 9.718/98¹⁹.

Neste precedente o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL consolida a interpretação de que: (i) – faturamento somente pode significar receita bruta decorrente da venda de mercadorias e prestação de serviços; (ii) – não se amolda ao faturamento outras receitas resultantes da atividade empresarial, que não sejam aquelas vinculadas à comercialização de mercadorias e/ou prestação de serviços; (iii) – faturamento e receita bruta não podem ser confundidas, embora esta última deva ter seu conceito delimitado pelo primeiro; (iv) – ao se equiparar (ou delimitar conceitualmente) ao faturamento, ultrapassa o conceito de receita o entendimento no sentido de incluir a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Daí porque, assentou o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL que:

“CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, juntando-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a

19. STF, RE 346084, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, j. 09/11/2005, DJ 01/09/2006.

totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada”.²⁰

Possível reconhecer que faturamento é a “receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza” (art. 2º, da Lei Complementar n. 70/91), especialmente, com o reconhecimento da inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º, da Lei n. 9.718/98 e sua posterior revogação pela Lei n. 11.941/2009.

Não obstante, o conceito de faturamento ainda desperta discussão, uma vez que se tem sustentado, utilizando-se de trecho de voto do Ministro Peluso, que, deveras, há de se compreender como a receita bruta da venda de mercadorias e/ou prestação de serviços, mas também a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais²¹.

A primeira razão para não se aplicar este entendimento decorre do fato de que este posicionamento foi vencido no julgamento do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, não representando o posicionamento da Corte Constitucional²².

20. STF, RE 346084, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, j. 09/11/2005, DJ 01/09/2006.

21. “Quanto ao caput do art. 3º, julgo-o constitucional, para lhe dar interpretação conforme a Constituição, nos termos do julgamento proferido no RE n. 150.755/PE, que tomou a locução receita bruta como sinônimo de faturamento, ou seja, no significado de ‘receita bruta de venda de mercadoria e de prestação de serviços’, adotada pela legislação anterior e, que, a meu juízo, se traduz na soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais” (parte final do voto do Ministro Cezar Peluso no STF, RE 346084, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, j. 09/11/2005, DJ 01/09/2006). Neste sentido precedente do Supremo Tribunal Federal da Segunda Turma, de relatoria do Ministro Cezar Peluso “COFINS. Locação de bens imóveis. Incidência. Agravo regimental improvido. O conceito de receita bruta sujeita à exação tributária envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais” (STF, RE 371258 AgR, Rel. Min. Cezar Peluso, 2T, j. 03/10/2006, DJ 27/10/2006).

22. “O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso extraordinário e, por maioria, deu-lhe provimento, em parte, para declarar a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, vencidos, parcialmente, os Senhores Ministros Ilmar

Ademais, podemos sustentar como segunda razão o fato de que, embora afirme esta noção de faturamento, as premissas que utiliza a partir de doutrina e precedentes do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, não confirmam sua conclusão.

Sustentar este posicionamento seria alargar novamente o conceito de faturamento, já sedimentado pela evolução jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal.²³

Neste sentido, notamos que, em recentes decisões, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL tem aplicado o estrito conceito de faturamento, como se pode confirmar:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. COFINS. LOCAÇÃO DE BENS. REGIME CONSTITUCIONAL ANTERIOR À EC 20/1998. CONCEITO DE FATURAMENTO. LIMITES. A decisão agravada está em harmonia com a tradicional jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal acerca do conceito constitucional de faturamento, inscrito no art. 195, I, da Carta de 1988, no sentido de equivaler à receita bruta advinda da venda de mercadorias e da prestação de serviços. Precedentes do Plenário: RE 150.755, DJ 20-08-1993; ADC 1, DJ 16-06-1995; REs 390.840, 357.950 e 346.084, DJ 15-08-2006. Embora se identifiquem decisões dissonantes, esta robusta orientação do Tribunal Pleno não foi superada. E enquanto não o for, há de ser respeitada. Logo, revela-se ilegítima a incidência, no regime pretérito à EC 20/1998, da COFINS sobre a receita advinda da locação de bens, dados os limites do conceito constitucional de faturamento, que não alcança receitas provenientes de fontes diversas da alienação de mercadorias e da prestação de serviços. Agravo regimental conhecido e não provido.”²⁴

Galvão (Relator), Cezar Peluso e Celso de Mello e, integralmente, os Senhores Ministros Gilmar Mendes, Maurício Corrêa, Joaquim Barbosa e o Presidente (Ministro Nelson Jobim). Reformulou parcialmente o voto o Senhor Ministro Sepúlveda Pertence. Não participaram da votação os Senhores Ministros Carlos Britto e Eros Grau por serem sucessores dos Senhores Ministros Ilmar Galvão e Maurício Corrêa que proferiram voto. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 09.11.2005. ”

23. Com razão afirma “Essa interpretação, conquanto bem intencionada, deve ser acolhida apenas de lege ferenda, porque não compatibiliza com a legislação tributária vigente e com o princípio da estrita legalidade” (SEHN, Sólón. PIS-Cofins. Não-cumulatividade e regimes de incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 93.).

24. STF, RE 396514 AgR-AgR-PR, Rel. Min. Rosa Weber, 1T, j. 20/11/2012.

Bem por isso, para aqueles contribuintes submetidos ao regime cumulativo de PIS e COFINS, somente é possível tributar o faturamento, isto é, “receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza” (art. 2º, da Lei Complementar n. 70/91).

Não se nega, todavia, a alteração realizada pela Lei n. 12.973/2014 no art. 3º da Lei n. 9.718/98, onde preceitua que o “faturamento a que se refere o art. 2º²⁵ compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977”²⁶, levando a permitir por meio desta alteração outras receitas desde que vinculadas ao objeto social a pessoa jurídica. Aliás, neste aspecto, como veremos ao analisar a tributação das receitas financeiras no regime cumulativo, que, o inciso IV, do art. 12, do DL 1.598/77 impõe que estas sejam decorrentes da atividade principal ou objeto principal do contribuinte, de tal sorte que não permite a incidência sobre qualquer outra receita. Mais do que isso, comprova nitidamente que a noção de faturamento é restritiva e não confunde com outras receitas decorrentes da atividade empresarial.

Já, por outro no lado, quanto se trata do regime não cumulativo, tais contribuições são exigidas sobre a receita bruta.²⁷

25. “Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.”

26. “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 de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas. § 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”.

27. Segundo dispõem os art. 1º da 10.833/2003, na redação atual estabelecida pela Lei n. 12.973/2014: “Art. 1o A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou

Como vimos, receita é mais que faturamento, não se confundindo com aquela, o que ficou totalmente comprovado a partir da Emenda Constitucional n. 20/98, alterando o art. 195, da Constituição para incluir faturamento e/ou receita, demonstrando que são realidades distintas.²⁸

Isto significa dizer que todo faturamento pode ser considerado receita, todavia, nem sempre está é faturamento.

Daí porque, delimitar o conceito de faturamento não é suficiente para se avaliar a tributação de PIS/COFINS sobretudo no regime não-cumulativo, uma vez que este está vinculado à noção de receita, a qual é mais ampla.

Segundo disposto no art. 1º, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, o PIS e a COFINS incidem sobre o “total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.” Sendo que, por força do § 1º do mesmo artigo de lei, o total das receitas “compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598²⁹, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus 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”.

classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014 § 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 seus 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. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014).”. No mesmo sentido é o art. 1º da Lei n. 10.637/2002 quanto ao PIS.

28. CARVALHO, Paulo de Barros. Cofins – a Lei n. 9.718/98 e a Emenda Constitucional n. 20/98. *Revista de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, v. 75. p. 182.; CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. Contribuições para a Cofins, a Lei n. 9.718/98 e a EC n. 20/98. *Revista de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, v. 75. p. 228.

29. “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.”

É preciso, assim, identificar a noção de receita à luz do texto constitucional e legislação infraconstitucional a fim de delimitar a amplitude de incidência tributária de tais contribuições.

Um primeiro pressuposto para a caracterização da receita é a necessidade de uma entrada ou ingresso de recursos financeiros com repercussão patrimonial.

Receita, portanto, é ingresso ou entrada, mas, com certas qualidades.

Dentro deste aspecto, pode-se afirmar que nem todo ingresso ou entrada financeira será obrigatoriamente uma receita.

Há necessidade que esta entrada tenha a característica de permanência ou definitividade, na medida em que deve pertencer à entidade, não se subordinando a uma condição ou cuja passagem é transitória pelo patrimônio do contribuinte³⁰. Sob pena de se tributar receita de outro titular ou mesmo “fictícia”.

Assim, somente será receita aquele ingresso de natureza financeira³¹ que se incorpore definitivamente ao patrimônio

30. BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 15. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 126.; ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. PIS – Exclusão do ICM de sua base de cálculo. Revista de Direito Tributário. São Paulo, RT, jan./Marc., v. 35, 1986. p. 160.; ATALIBA, Geraldo. ISS – Base imponible. Estudos e Pareceres de Direito Tributário. São Paulo: RT, 1978. p. 85. v. 1.; BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei. São Paulo: Dialética, 2003. p. 328-332.

31. “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 em 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

do contribuinte.

Mais do que se incorporar ao patrimônio do contribuinte, é necessário apreciar, ainda, a causa desta entrada para configurar como receita.

É preciso identificar relação de causalidade entre a origem da entrada e seu reflexo patrimonial.³²

Somente pode ser considerada receita o ingresso que corresponda a uma causa inicial ou primária, isto é, receita nova.

Neste sentido, não pode ser considerado como receita o mero ressarcimento ou reembolso de despesas, uma vez que nesta hipótese não se agrega algo novo ao patrimônio, representando uma recuperação ou recomposição de valores, que já lhe pertenciam anteriormente de forma definitiva.

Ora, o art. 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal outorga à União competência tributária para instituir tributo tendo como núcleo estrutural a noção de receita e não de despesa. Receita é uma “não-despesa”, o oposto.

Afirma Marco Aurélio Greco que: “ao atribuir competência para alcançar as receitas, a CF-88, automaticamente,

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.” (STF, RE 586482, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, j. 23/11/2011, DJ 18/06/2012).

32. GRECO, Marco Aurélio. Cofins na Lei n. 9.718/98 – Variações cambiais e regime da alíquota acrescida. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, v. 50. p. 131.

excluiu do campo da tributação as ‘despesas’ (= feição negativa) (em sentido lato, abrangendo custos, dívidas, etc.) realizadas pela pessoa jurídica. Assim, o universo das receitas se opõe ao universo das despesas e este último não foi qualificado pela norma constitucional.”³³

Dado relevante ainda à caracterização da receita, diz respeito ao fato de que esta riqueza nova há de ser decorrente do exercício da atividade empresarial, que se realiza a partir da celebração de negócios jurídicos como a venda de mercadorias, prestação de serviços, bem como cessão onerosa e temporária e direito de remuneração de investimentos.³⁴

Identifica-se, assim, a causa e seu nexo, ou seja, uma entrada financeira nova e definitiva que decorre do exercício da atividade empresarial em geral, com relação ao seu objeto social.

Este ingresso deve trazer como consequência um reflexo patrimonial positivo originado da participação da própria fonte produtora.³⁵

33. GRECO, Marco Aurélio. Cofins na Lei n. 9.718/98 – Variações cambiais e regime da alíquota acrescida. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, v. 50. p. 130.

34. MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e o regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP, 2005. p. 124.

35. Como esclarece Ricardo Mariz de Oliveira “... o incremento patrimonial que integra a base de cálculo deve ser originado de causas das quais participe a própria fonte produtora, que é o patrimônio ou o seu titular. AS colocações dessa doutrina servem tanto para distinguir rendas de transferências patrimoniais, quanto estas de receitas, dado que receitas são as entradas correspondentes Às rendas em sentido lato”. E mais adiante afirma “... as transferências patrimoniais distinguem-se das receitas porque, ao contrário destas, que são produtos do esforço do próprio patrimônio ou do seu titular, aquelas são injetadas de fora para dentro do patrimônio, para que este passe a contar com novos recursos necessários à produção de suas receitas e, por conseguinte, frutificar”. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 145 e 150.).

A receita há de ser, portanto, um “plus jurídico”, por agregar um “elemento positivo ao patrimônio”.³⁶

Bem por isso, não se pode considerar receita a transferência patrimonial, pois não é resultando da atividade empresarial do contribuinte³⁷.

Neste sentido já decidiu o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, em voto da Ministra Rosa Weber, ao afirmar que:

O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como

36. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 104.

37. “Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.”(CPC 30 R1 – Receitas – p. 3); “Receita é a entrada bruta de benefícios econômicos durante o período que ocorre no curso das atividades ordinárias de uma empresa, quando tais entradas resultam em aumento do patrimônio líquido, excluídos aqueles decorrentes de contribuições dos proprietários, acionistas ou quotistas 5. Receita inclui somente a entrada bruta dos benefícios econômicos recebidos e a receber pela empresa em transações por conta própria. Importâncias cobradas por conta e em favor de terceiros, tais como impostos sobre vendas, mercadorias e serviços e impostos de valor agregado, não são benefícios econômicos que fluem para a empresa e não resultam em aumentos no patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita. Semelhantemente, no contexto de um relacionamento como agente ou administrador, a entrada bruta dos benefícios econômicos inclui as importâncias cobradas em favor de quem outorgou os poderes para cobrar e que não resultam em aumentos no patrimônio líquido da empresa. As importâncias cobradas em favor de terceiros (o outorgante) não constituem receita. Nesse caso, a receita é, se houver, o valor da comissão pelos serviços prestados.” (IBRACON NPC 14 - revogado).

o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.³⁸

Possível reconhecer, assim, que receita será aquele ingresso ou entrada financeira primária e definitiva, decorrente da atividade empresarial principal do contribuinte, que leve ao incremento patrimonial positivo, ou melhor dizendo, “agrega um elemento positivo ao patrimônio”.^{39 - 40}

Em tais condições, não resta dúvida de que somente o faturamento e receita podem ser objeto de tributação de PIS e COFINS, uma vez que nem toda entrada ou ingresso financeiro configurará hipótese de incidência ou fato jurídico tributário de tais contribuições.

3. Receitas Financeiras. Aspectos Gerais. Noção

As receitas financeiras consistem naquelas que decorrem da remuneração do capital empregado na aquisição de títulos de renda, públicos ou privados, ou para concessão de crédito sob a forma de empréstimo.⁴¹

38. STF, RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013).

39. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 104.

40. Segundo Minatel, o conceito de receita aquela “qualificada pelo ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária que remunera cada um desses eventos” (MINATEL, José Antonio. Conteúdo do conceito de receita e o regime jurídico para sua tributação. São Paulo: MP, 2005. p. 125.).

41. ANDRADE, Edmar de Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. 10. ED. São Paulo: Atlas, 2013. p. 159. No mesmo sentido: PEDREIRA, José Luiz Bulhões, Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia – Conceitos Fundamentais, Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1989 pág. 621.

Dentro desta perspectiva, com o objetivo de identificar se determinada operação pode gerar uma receita financeira, podemos levar em consideração para referida configuração, embora não possamos entender como um rol taxativo, o disposto no Decreto n. 3.000/99 – Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR -, o qual enuncia como outros resultados operacionais receitas e despesas financeiras, variações monetárias e cambiais, nos seguintes termos:

“Seção IV

Outros Resultados Operacionais

Subseção I

Receitas e Despesas Financeiras

Receitas

Art. 373. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (Decreto-Lei n° 1.598, de 1977, art. 17, e Lei n° 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei n° 9.249, de 1995, art. 11, § 3º).

Despesas

Art. 374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei n° 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):

I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata temporis, nos períodos de apuração a que competirem;

II - os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a

existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 3º).

Subseção II

Variações Monetárias

Variações Ativas

Art. 375. Na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 18, Lei nº 9.249, de 1995, art. 8º).

Parágrafo único. As variações monetárias de que trata este artigo serão consideradas, para efeito da legislação do imposto, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso (Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º).

Art. 376. A variação do valor do Bônus do Tesouro Nacional, com cláusula de opção de resgate pela correção cambial a que se refere a Lei nº 7.777, de 1989, será computada na determinação do lucro real com base no seu valor reajustado ou, se maior, segundo a taxa cambial do dólar norte-americano em vigor na data de encerramento de cada período de apuração.

Variações Passivas

Art. 377. Na determinação do lucro operacional poderão ser deduzidas as contrapartidas de variações monetárias de obrigações e perdas cambiais e monetárias na realização de créditos, observado o disposto no parágrafo único do art. 375 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 18, parágrafo único, Lei nº 9.249, de 1995, art. 8º).

Variações Cambiais Ativas e Passivas

Art. 378. Compreendem-se nas disposições dos arts. 375 e 377 as variações monetárias apuradas mediante:

I - compra ou venda de moeda ou valores expressos em moeda estrangeira, desde que efetuada de acordo com a legislação sobre câmbio;

II - conversão do crédito ou da obrigação para moeda nacional, ou novação dessa obrigação, ou sua extinção, total ou parcial, em virtude de capitalização, dação em pagamento, compensação, ou

qualquer outro modo, desde que observadas as condições fixadas pelo Banco Central do Brasil;

III - atualização dos créditos ou obrigações em moeda estrangeira, registrada em qualquer data e determinada no encerramento do período de apuração em função da taxa vigente.”

Convém, ainda, lembrar o art. 9º da Lei n. 9.718/98, notadamente, quando se trata de PIS/COFINS:

Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

Daí ser possível afirmar que, do ponto de vista legal, qualificam-se como receitas financeiras, os juros, variações monetárias e cambias entre outras.

4. PIS.COFINS. Receitas Financeiras. Tributação. Algumas questões

4.1 Prévias observações

A tributação das receitas financeiras quanto ao PIS/PASEP e COFINS deve partir sempre de uma importante premissa, qual seja: se a pessoa jurídica está no regime cumulativo ou não cumulativo.

Esta premissa é relevante, pois, como é de conhecimento, no regime cumulativo a tributação se dá pelos contornos da noção de faturamento, embora seja tenha, a partir da Lei n. 12.973/2014, um pequeno alargamento ao permitir a tributação não somente da venda de mercadorias e/ou prestação de serviços, mas outras receitas, desde que sejam decorrentes do objeto ou atividade principal. Reconhecer uma pessoa jurídica

no regime cumulativo para fins de tributação das receitas financeiras será de extrema importância, uma vez que, em regra, estas são decorrentes de atividades não operacionais do contribuinte, isto é, não configuram faturamento, como também não decorrem do objeto ou principal atividade. Portanto, não devem ser objeto de tributação para fins de PIS/COFINS.

Por outro lado, quando estamos diante de uma pessoa jurídica submetida ao regime não cumulativo, a tributação se dá com base na receita bruta, que possui uma noção mais ampla que faturamento, permitindo, em tese, a incidência das contribuições PIS/COFINS sobre outras receitas.⁴²

Para o regime não cumulativo, o tema voltou a ser relevante não somente pela amplitude dada para a noção de receita bruta, a partir das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, além da Lei n. 12.973/2014, mas, sobretudo, com a edição do Decreto n. 8.426, de 01 de abril de 2015, alterando a alíquota de zero (0%) para um montante total de 4,65%.

Este fato decorre do disposto na Lei n. 10.865/2004, a mesma que instituiu o PIS/COFINS-importação, pois, enuncia o art. 27:

Art. 27. O Poder Executivo poderá autorizar o desconto de crédito nos percentuais que estabelecer e para os fins referidos no art. 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativamente às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, inclusive pagos ou creditados a residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Poderão ser estabelecidos percentuais diferenciados no caso de pagamentos ou créditos a residentes ou domiciliados em país com tributação favorecida ou com sigilo societário.

§ 2º O Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer, até os percentuais de que tratam os incisos I e II do caput do art.

42. É possível se discutir a amplitude da noção de receita, mesmo após o advento da Lei n. 12.973/2014, principalmente, numa interpretação restritiva onde se conjunta a viabilidade da incidência de PIS/COFINS sobre outras receitas, mesmo que não seja faturamento, desde que sejam decorrentes da atividade ou objeto principal do contribuinte.

8º desta Lei, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar.

§ 3º O disposto no § 2º não se aplica aos 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. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)”

Portanto, embora a legislação possa, em tese, tributar as receitas financeiras no regime não cumulativo para PIS e COFINS, a Lei n. 10.865/2004, em seu § 2º, art. 27, permite ao Poder Executivo “*reduzir e restabelecer*” as alíquotas de tais contribuições até os limites legais (art. 8º da Lei n. 10.865/2004).

Quando do advento de referida lei, o Poder Executivo editou o Decreto n. 5.164, de 30 de julho de 2004, reduziu a alíquota do PIS e COFINS quanto às receitas financeiras no regime não cumulativo para zero (0%). Houve, posteriormente, a revogação de referido Decreto pela edição daquele de número 5.442/2005, incluindo nas operações com alíquota zero as de “*hedge*”.

Portanto, a partir do Decreto n. 5.164/2004 a alíquota para PIS e COFINS das receitas financeiras no regime não cumulativo seria zero (0%).

Ocorre, porém, que, no dia 01 de abril de 2015 (DOU Edição Extra), houve a publicação do Decreto n. 8.426/2015, o qual revogou o Decreto n. 5.442/2005 e *restabeleceu* (melhor dizendo: majorou) a alíquota do PIS e da COFINS de zero para 4,65% (quatro vírgula sessenta e cinco por cento), a partir de 1º de julho de 2015⁴³:

Art. 1º Ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/

43. Aliás, o respeito à anterioridade é mais uma prova cabal de se trata de efetiva majoração.

PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições.

§ 1º Aplica-se o disposto no caput inclusive às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

§ 2º Ficam mantidas em 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS aplicáveis aos juros sobre o capital próprio.

§ 3º Ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições de que trata o caput incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de variações monetárias, em função da taxa de câmbio, de: (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)

I - operações de exportação de bens e serviços para o exterior; e (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)

II - obrigações contraídas pela pessoa jurídica, inclusive empréstimos e financiamentos. (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)

§ 4º Ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições de que trata o caput incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de operações de cobertura (hedge) realizadas em bolsa de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão organizado destinadas exclusivamente à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas quando, cumulativamente, o objeto do contrato negociado: (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)

a) estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica; e (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)

b) destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica. (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de julho de 2015.

Art. 3º Fica revogado, a partir de 1º de julho de 2015, o Decreto nº 5.442, de 9 de maio de 2005.

Embora transcrito na sua redação atual, cabe esclarecer que este Decreto, originalmente, tributava todas as receitas financeiras. Porém, houve alteração deste pelo Decreto n. 8.451/2015, onde estipulou alíquota zero para variações cambiais nas operações de exportação e contratuais, inclusive, de *hedge*, nos termos do art. 1º, § 3º e 4º⁴⁴.

Diante desta conjuntura legislativa passaremos, doravante, a explorar brevemente algumas discussões a respeito da tributação de PIS/COFINS quanto às receitas financeiras no regime cumulativo e não cumulativo.

4.2 Decreto n. 8.426/2005. Regime não cumulativo. Receitas financeiras. Majoração da Alíquota de 0% para 4,65%. Inconstitucionalidade

Antes de ingressarmos em diversas situações a respeito da incidência de PIS/COFINS quanto às receitas financeiras, trataremos do nosso posicionamento no sentido de que o Decreto n. 8.426/2015 não poderia majorar tais contribuições, uma vez que a autorização legislativa do art. 27, § 2º, da Lei n. 10.865/2004, é inconstitucional.

Isto porque, entre as limitações ao poder de tributar, temos a necessidade de observância ao princípio da legalidade,

44. “§ 3º Ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições de que trata o caput incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de variações monetárias, em função da taxa de câmbio, de: (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015) I - operações de exportação de bens e serviços para o exterior; e (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015); II - obrigações contraídas pela pessoa jurídica, inclusive empréstimos e financiamentos. (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015) ; § 4º Ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições de que trata o caput incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de operações de cobertura (*hedge*) realizadas em bolsa de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão organizado destinadas exclusivamente à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas quando, cumulativamente, o objeto do contrato negociado: Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)a) estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica; e (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015) b) destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica. (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)”.

uma vez que enuncia no art. 150, inciso I: ”. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; ”

É possível constatar dois vícios de inconstitucionalidade no art. 27, § 2º, da Lei n. 10.865/2004 e, por conseguinte, do Decreto n. 8.426/2015 (art. 1º e 3º), em violação ao princípio/regra da legalidade tributária⁴⁵.

O primeiro vício decorre da explícita flexibilização do princípio da legalidade tributária, ao possibilitar a majoração de alíquota, por meio de Decreto do Poder Executivo.

Como já exposto, a lei enuncia que “O Poder Executivo poderá (...)restabelecer (LEIA-SE MAJORAR/AUMENTAR), até os percentuais de que tratam os incisos I e II do caput do art. 8º desta Lei, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições”.

E na prática isto se efetivou (aumento da tributação) por meio do Decreto n. 8.426/2015, pois: (i) – art. 1º - “restabelece” (ou melhor dizendo: majora) a alíquota de zero para o total de 4,65%; e (ii) – art. 3º: revoga o Decreto n. 5.442/2005 que estabelecia para tais casos a alíquota zero.

A segunda razão para a inconstitucionalidade decorre do fato de que, em matéria tributária, exige-se uma reserva legal absoluta de lei (princípio da estrita legalidade tributária), de sorte que não pode o legislador deixar de estipular na lei comandos relacionados à hipótese de incidência tributária com significativa densidade normativa, “in casu”, em relação ao aspecto (ou critério) quantitativo (alíquota).

A Constituição Federal de 1988, como vimos consagrou a legalidade tributária no art. 150, inciso I, permitindo sua

45. A respeito da Legalidade: CALCINI, Fábio Pallaretti. Princípio da Legalidade: reserva legal e densidade normativa. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

flexibilização em relação à manipulação das alíquotas somente na hipótese dos arts. 153, § 1º e 177, § 4º, I, “b”.

O art. 27, § 2º, da Lei n. 10.685/2004, claramente, atribui ao Poder Executivo, por meio de regulamento, a possibilidade de majorar ou aumentar a alíquota do PIS e COFINS ao empregar a expressão ‘restabelecer’.

Não há dúvida que referida lei impugnada delega ao regulamento a possibilidade de majorar a alíquota, pois, ao permitir que a “restabeleça” ou mesmo se faça a revogação de Decreto anterior com alíquota zero ou reduzida, nada mais significa do que a majoração ou aumento de tributo. Esta afirmação é de tamanha veracidade que o Decreto n. 8.426/2015 respeita ao princípio da anterioridade.

O legislador, neste caso, possibilitou ao regulamento majorar alíquota da contribuição para o PIS e COFINS (artd. 195, 240, CF, de forma semelhante ao que podemos encontrar em relação aos seguintes impostos: (i) – Imposto sobre produtos industrializados - IPI (art. 4º, do Decreto-Lei 1.199/71): “O Poder Executivo, em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, quando se torne necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções, fica autorizado: I - a reduzir alíquotas até 0 (zero); II - a majorar alíquotas, acrescentando até 30 (trinta) unidades ao percentual de incidência fixado na lei; III - a alterar a base de cálculo em relação a determinados produtos, podendo, para esse fim, fixar-lhes valor tributável mínimo.” (ii) - Imposto de importação e exportação (Art. 3º, do Decreto-Lei 1.578): “A alíquota do imposto é de 10% (dez por cento), facultado ao Poder Executivo, mediante ato do Conselho Monetário Nacional, reduzi-la ou aumentá-la, para atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior. Parágrafo único. Em caso de elevação, a alíquota do imposto não poderá ser superior a quatro vezes o valor fixado neste artigo. ”; (iii) – Imposto sobre operações financeiras – IOF – (art. 1º, da Lei n. 8.894/94): “O Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou

relativas a Títulos e Valores Mobiliários será cobrado à alíquota máxima de 1,5% ao dia, sobre o valor das operações de crédito e relativos a títulos e valores mobiliários. Parágrafo único. O Poder Executivo, obedecidos os limites máximos fixados neste artigo, poderá alterar as alíquotas do imposto tendo em vista os objetivos das políticas monetária e fiscal. ”

Numa análise comparativa do art. 27, § 2º, da Lei n. 10.865/2004 em relação às legislações citadas, é perceptível a semelhança no tocante à flexibilização na manipulação de alíquota para majorar tributo dentro de limites legais.

O grande problema que existe nesta semelhança é a circunstância de que nos impostos citados, o art. 153, § 1º e também art. 177, § 4º, I, “b”, de forma excepcional, flexibilizou o princípio da legalidade tributária, para permitir a manipulação de alíquota pelo Poder Executivo, enquanto que na contribuição social fundada no art. 195, da Constituição Federal, inexistente permissão constitucional, de sorte que a permissão para majorar “(ou “restabelecer”) a alíquota de PIS/COFINS (art. 27, § 2º), resta inquinada pelo vício da inconstitucionalidade formal (reserva de lei) e material (separação dos poderes) e, por conseguinte, o Decreto n. 8.426/2015 (especialmente, arts. 1º e 3º).

Sendo assim, levando em consideração os arts. 150, inciso I, 153, § 1º, 177, § 4º, I, “b”, há inconstitucionalidade parcial do art. 27, § 2º, da Lei n. 10.865/2004 e do Decreto n. 8.426/2015 (art. 1º e 3º), ao permitir a manipulação de alíquotas por meio de regulamento do Poder Executivo em relação às contribuições sociais, para fins de majoração, quando tal função seria de exclusiva competência do Poder Legislativo por meio de lei, salvo exceção constitucional disposta nos arts. 153, § 1º e 177, § 4º, I, “b”, que não seria a hipótese do caso concreto (PIS/COFINS).

Embora o primeiro vício seja suficiente para reconhecer a inconstitucionalidade da lei, convém esclarecer que as vicissitudes não param por aí.

Conforme exposto, havendo a previsão constitucional da reserva absoluta de lei, é necessário que o legislador no momento que criar ou majorar tributo, faça por meio de lei com elevado grau de objetividade e certeza.

Exige-se, portanto, uma lei com densidade normativa capaz de revelar todos os aspectos do tributo, traçando, assim, contornos rígidos da exação, de maneira que não se permite “delegar” ao poder regulamentar esta função.

Aliás, não devemos olvidar que na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.178-8/DF⁴⁶, o Supremo Tribunal Federal, pela relatoria do Ministro Ilmar Galvão, deixa firmado o entendimento de que os elementos essenciais para a instituição do tributo (regra-matriz de incidência) devem ser claramente descritos pela lei, demonstrando a necessidade de o legislador editar atos normativos com conteúdo (densidade normativa), sob pena de inconstitucionalidade, como ocorreu com os arts. 17-B A 17-J, salvo 17-E, introduzidos pelo art. 8º, da Lei n. 9.960/2000.

“In casu”, o art. 27, § 2º, da Lei n. 10.865/2004 é extremamente vago e impreciso, não produzindo, ao menos, padrões (Standards) capazes de se chegar ao entendimento de que o legislador neste caso tão-somente praticou uma delegação regulamentar interna (“intra legem”), pois, inexistem critérios legais razoáveis a serem observados pelo regulamento para majorar ou “restabelecer” a alíquota das contribuições.

Ora, referido artigo permite simplesmente que se “restabeleça” (isto é: majore) o PIS e COFINS, até o limite legal, sem estabelecer em tal caso qualquer critério a ser cumprido.

O que se percebe, com clareza meridiana, é que o legislador, efetivamente, abdicou do exercício da atividade legislativa, realizando o que entendemos por delegação externa, atribuindo ao Poder Executivo a competência de praticar atos

46. STF, ADIN 2.178-8/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, v.u., Pleno, j. 29/03/2000, DJ 12/05/2000.

que competência exclusiva do Poder Legislativo, o que fere o princípio da legalidade tributária, juntamente, com a separação dos poderes (art. 2º) e a impossibilidade de delegação.

Vê-se, por conseguinte, que inexistem critérios (ou padrões) em lei razoáveis e suficientes para esta majoração de alíquota.

Bem por isso, possível concluir que há inconstitucionalidade parcial do art. 27, § 2º, da Lei n. 10.865/2004 e do Decreto n. 8.426/2015, em virtude do alto grau de indeterminação legislativa, caracterizando, assim, verdadeira delegação externa, vedada pela Constituição de 1988.

Em tais condições, possível reconhecer a inconstitucionalidade incidental parcial do art. 27, § 2º, da Lei n. 10.865/2004 (“.. poderá, também, restabelecer ...”), e, por conseguinte, o Decreto n. 8.426/2015, especificamente, arts. 1º e 3º que geraram em concreto a majoração do PIS e COFINS para as receitas financeiras no regime não cumulativo de 0% para 4,65%, mantendo-se, assim, em vigor nesta parte o Decreto n. 5.442/2015 (0%), por violação ao princípio da estrita legalidade, separação dos poderes e a vedação de delegação.

Ademais, é possível ainda discussão de inconstitucionalidade pelo fato de que somente no regime não cumulativo tais receitas são tributáveis, o que violaria o princípio/regra da igualdade. Convém lembrar que, sendo um contribuinte optante do regime não cumulativo, nos termos do art. 195, § 12, da Constituição Federal, restaria mais evidente a inconstitucionalidade ao vedar o crédito da despesa financeira.

Apesar da nítida inconstitucionalidade, os Tribunais Regionais Federais têm reconhecida a constitucionalidade desta autorização legislativa e majoração do PIS/COFINS⁴⁷⁻⁴⁸,

47. Há notícia de julgamento favorável: TRF1, AI 0064295-56.2015.4.01.0000, SÉTIMA TURMA, DESEMBARGADOR FEDERAL HERCULES FAJOSSES (aguarda publicação do acórdão).

48. “... O cerne da questão, nestes autos, consiste em saber se é possível a majoração das

referidas alíquotas por meio de Decreto. Ora, não há inconstitucionalidade ou ilegalidade na revogação de um Decreto por outro. Assim, na ausência de norma legal reduzindo a alíquota a zero, por revogação expressa, em tese, voltariam a incidir as alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS constantes das leis 10.637/02 e 10.833/03, uma vez que Decreto não revoga Lei. No entanto, o Decreto 8.426/2015 impede que se apliquem as alíquotas de 1,65% (PIS) e 7,6% (Cofins) ao reestabelecer para 0,65% (PIS) e 4% (Cofins). Assim sendo, indefiro o pedido de efeito suspensivo". (TRF 1, Processo: 0012379-46.2016.4.01.0000, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL JOSÉ AMILCAR MACHADO, Juiz Federal ANTONIO CLAUDIO MACEDO DA SILVA, Relator Convocado. Data Decisão: 19/07/2016, Publicação 29/07/2016); "5. É preciso consignar que o art.27, §2º da Lei nº. 10.865/04 autorizou a majoração das alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, pelo Poder Executivo, ou seja, por meio de decreto, como foi feito pelo decreto que se impugna, desde que observados os percentuais descritos nos incisos I e II do caput do art. 8º, da mesma lei. 6. Na hipótese, a majoração das alíquotas foi de 0,65% para o PIS e 4% para a COFINS, e portanto, foram obedecidos os limites legais, motivo pelo qual não há falar em ofensa ao princípio da legalidade tributária. 7. É sabido que a presunção de constitucionalidade e de legitimidade do ato não autorizam a concessão de liminar. Apenas em hipóteses excepcionais, em que a incompatibilidade com as normas constitucionais ou legais seja evidente e estreme de dúvida – o que não ocorre no caso – poder-se-ia deferir semelhante medida. 8. Desta feita, pelo exposto, não vislumbro a existência de inconstitucionalidade ou ilegalidade na majoração das alíquotas de 0,65% e 4%, respectivamente, promovida pelo referido Decreto nº. 8.426/2015" (TRF2, Agravo de Instrumento – Turma Espec. II – Tributário, Nº CNJ : 0011256-20.2015.4.02.0000 (2015.00.00.011256-8) RELATOR: Desembargador Federal LUIZ ANTONIO SOARES); APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. RESTABELECIMENTO DE ALÍQUOTAS DE PIS/COFINS. DECRETO 8.426/15: LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE PLENAS. PARÂMETROS INSTITUÍDOS PELAS LEIS 10.865/04, 10.637/02 E 10.833/03. NOVAS ALÍQUOTAS INCIDENTES SOBRE RECEITAS AUFERIDAS APÓS A PRODUÇÃO DE EFEITOS DO DECRETO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO REFERENTE À INCIDÊNCIA EM RECEITAS FINANCEIRAS PELO REGIME NÃO CUMULATIVO: AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. PRECEDENTES. PARTICIPAÇÃO DAS DESPESAS NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. INOCORRÊNCIA. SENTENÇA MANTIDA. 1. As alíquotas da contribuição ao PIS e a cofins estão devidamente fixadas nas Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, em 1,65% e 7,6%, respectivamente; já por força da autorização concedida pela Lei nº10.865/2004, houve redução dessas alíquotas pelo Decreto nº 5.164/2004, que estipulou a alíquota zero para o PIS e cofins incidentes sobre as receitas financeiras; essa alíquota zero foi ratificada pelo Decreto nº 5.442/2005. Já o Decreto nº 8.426/2015 revogou no seu artigo 3º o Decreto nº 5.442/2005 (a partir de 1º de julho de 2015), de modo a nulificar a norma que estabelecia - como benefício fiscal que era - a alíquota zero para o PIS e a cofins incidentes sobre a receita financeira. A óbvia consequência é o restabelecimento da carga fiscal - porque essa era a regra legal - diante da revogação de um decreto por outro. Isso é de clareza solar: no vácuo de decreto nulificando a alíquota ou reduzindo-a para aquém do quanto disposto originariamente nas Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, em 1,65% e 7,6%, respectivamente, por pura obediência ao princípio da legalidade e na medida em que as verbas públicas são irrenunciáveis

voltaram a incidir as alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS, em princípio. Nesse cenário deu-se que o Decreto nº 8.426/2015 restabeleceu a tributação com alíquota positiva, ainda assim fazendo-o em percentual menor do que aquele cogitado na lei de regência, ou seja, marcou-o em 0,65% (PIS) e 4% (cofins). Não há que se falar em aumento de tributação sem lei, pois o novo decreto atendeu ao disposto na Lei nº 10.865/2004, dando cumprimento ao artigo 27, § 2º (“o Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer (...) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar.”), mantendo a tributação cogitada nas Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, e dentro dos padrões por elas cogitados. 6. Faz parte do cenário da tributação no Brasil que lei ordinária possa estabelecer os patamares mínimos e máximos das exações, delegando ao Poder Executivo a fixação das alíquotas. No ponto, vale recordar que o artigo 150, inc. I, da Constituição Federal exige lei para aumentar, mas não para diminuir tributos, e no fundo o que o Decreto nº 8.426/2015 fez foi reduzir carga fiscal. Não há que se falar em violação ao princípio da não surpresa, relativo à segurança jurídica, posto que o disposto no art. 27, § 2º, da Lei nº 10.865/2004 faz presumir que a concessão da alíquota zero pode ser alterada por ato do Executivo. Ademais, não obstante a publicação do Decreto 8.426/15 ter se dado em 01.04.15, produziu seus devidos efeitos apenas em 01.07.15. Nem mesmo há violação à isonomia, visto que os regimes não cumulativo e cumulativo apresentam regramento autônomo, cujas bases de cálculo - respectivamente, a receita total e a receita bruta (receita operacional) - permitem a incidência diferenciada de alíquotas, cumprindo ao legislador - ou ao Executivo, quando por aquele autorizado - determina-las conforme a política tributária vigente.”(TRF 3ª Região, SEXTA TURMA, AMS - APELAÇÃO CÍVEL - 365226 - 0003594-24.2015.4.03.6128, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL JOHONSOM DI SALVO, julgado em 08/09/2016, e-DJF3 Judicial 1 DATA:20/09/2016); “TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. RECEITAS FINANCEIRAS. RESTABELECIMENTO DAS ALÍQUOTAS. DECRETO Nº 8.426/15. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA NÃO CUMULATIVIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. 1. O Decreto nº 8.426/15, editado com fundamento no art. 27, § 2º, da Lei nº 10.865/04, não implicou em ofensa ao princípio da legalidade, uma vez que não promoveu a majoração ou a instituição de novo tributo, mas apenas o restabelecimento de alíquota cuja cobrança já estava autorizada pela legislação, na medida em que os elementos essenciais para a validade e exigibilidade do tributo (hipótese de incidência, sujeição passiva, alíquota e base de cálculo) foram devidamente definidos pelas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03. (TRF4, AC 5022608-46.2015.404.7108, 2T, Relator ROBERTO FERNANDES JÚNIOR, juntado aos autos em 13/10/2016);”PROCESSUAL CIVIL.TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS E COFINS. LEIS NºS 10.637/02, 10.833/03 E 10.865/2004. DECRETO Nº 8.426/2015. ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTAS PELO PODER EXECUTIVO. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE.I. Trata-se de remessa oficial e apelação de sentença que concedeu a segurança, para declarar a inconstitucionalidade do parágrafo 2º, do art. 27, da Lei nº 10.865/04 e do Decreto nº 8.426/15, afastando a cobrança do PIS e da COFINS sobre receita financeira, às alíquotas, respectivamente, de 0,65% e 4%, impedindo-se a autoridade impetrada de exigir os referidos tributos.II. Sustenta a recorrente que o Decreto nº 8.426/15 não realizou qualquer majoração de alíquotas, mas apenas houve o afastamento da anulação integral da tributação pela anulação parcial, restabelecendo-se a alíquota para os patamares de 0,65% e 4%, em detrimento da alíquota cheia de 1,65% e 7,6%, prevista no art. 8º da Lei 10.865/04 e nos artigos 2º da Lei 10.637/02 e 2º da Lei 10.833/03. Diz

estando o caso em análise do Superior Tribunal de Justiça⁴⁹, embora o tema chegará forçosamente ao Supremo Tribunal Federal, uma vez que o cerne do debate, como visto, possui relação direta e frontal com o texto constitucional em vigor.

4.3 Variação Cambial. Receita Financeira. Exportação. Regime não cumulativo.

A variação cambial configura uma espécie de variação monetária (art. 378 RIR), correspondendo uma “diferença de paridade”, ou seja, “um fenômeno ligado ao relacionamento entre moedas que serve de parâmetro para a representação de bens patrimoniais”, como acentua Marco Aurélio Greco.⁵⁰

Neste sentido, quando se trata de variação monetária ligada ao câmbio, isto significa dizer que, ao longo de um

que a atividade tributária é vinculada e encontra-se integralmente pautada pelo princípio da legalidade estrita, de sorte que, uma vez extirpada do sistema a disposição contida no art. 27, parágrafo 2º, da Lei 10.865/04, a Fazenda Nacional se verá compelida a cobrar de maneira retroativa, observado o prazo decadencial do art. 173, do Código Tributário Nacional, toda a exação que deixou de ser recolhida, em decorrência da aludida disposição. Requer a reforma da sentença. III. O PIS e a COFINS não cumulativos foram instituídos pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, nas quais foram previstas a hipótese de incidência, a base de cálculo e as alíquotas, de 1,65% e 7,6%, respectivamente. IV. O parágrafo 2º, do art. 27, da Lei nº 10.865/2004 previu que “o Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer, até os percentuais de que tratam os incisos I e II do caput do art. 8º desta Lei, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar”. V. Não se tratando de criação ou aumento de tributo, não há que se falar em inconstitucionalidade ou ilegalidade do art. 27, parágrafo 2.º, da Lei nº 10.865/2004 ou do Decreto nº 8.426/2015, sendo perfeitamente possível a alteração das alíquotas, na hipótese, e, consequentemente a cobrança das exações em questão. Precedente: APELREEX - 08058771320154058300, rel. Desembargador Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima, 2ª Turma, Julgamento: 16/12/2015. VI. Remessa oficial e apelação providas. (TRF 5, PROCESSO: 08065743420154058300, APELREEX/PE, DESEMBARGADOR FEDERAL IVAN LIRA DE CARVALHO (CONVOCADO), 2ª Turma, JULGAMENTO: 04/05/2016, PUBLICAÇÃO).

49. STJ, REsp 1.586.950.

50. GRECO, Marco Aurélio. Cofins na Lei n. 9.718/98 – Variações cambiais e regime da alíquota acrescida. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, v. 50. p. 143.

período, têm-se alterações no poder aquisitivo de uma moeda em relação à outra, resultando em diferenças, o que podem levar à chamada variação cambial positiva ou negativa.

Tais diferenças, segundo legislação do imposto sobre a renda (arts. 375 e 376 RIR), “seja em relação à moeda nacional ou à moeda estrangeira, se positivas são tratadas como ganhos líquidos e se negativas, isto é nas hipóteses de desvalorização do padrão monetário, são tratadas como despesa ou prejuízos, conforme o caso”.⁵¹

Porém, do ponto de vista das contribuições para o PIS e COFINS, as diferenças decorrentes de variações entre moedas podem ser consideradas receitas?

Como já exposto, o art. 9º da Lei n. 9.718/98, ao tratar das variações cambiais enuncia expressamente que são consideradas receitas ou despesas financeiras.

Assim, dentro da perspectiva da legislação citada, no caso de variação cambial nas exportações, é possível afirmar que: (i) – se houver uma valorização (aumento) do valor da moeda estrangeira em face da nacional (variação ativa / positiva), entre a exportação (embarque) e a liquidação do câmbio (data do pagamento do contrato), teríamos uma receita, com eventual tributação de PIS/COFINS; (ii) – se houver uma desvalorização (redução) do valor da moeda estrangeira em face da nacional (variação negativa / passiva), teríamos uma despesa financeira, com eventual discussão a respeito do crédito para pessoas jurídicas no regime não cumulativo.

51. BORGES, José Cassiano. REIS, Maria Lucia Américo dos. *Variação Cambial e seus reflexos no Imposto de Renda, PIS e COFINS. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2005. V. 9º. P. 314.

Por outro lado, no caso de obrigações contraídas a título de empréstimo, como esclarece Andre Mendes Moreira, “na hipótese de valorização da moeda nacional, a dívida em Reais do tomador (empresa situada no Brasil) diminui. Essa redução do passivo será contabilizada como receita da sociedade, desvalorizando-se o Real, a dívida da empresa aumenta, implicando em despesa na contabilidade”.⁵²

Embora a legislação reconheça a natureza de receita financeira para tais variações cambiais, isto não significa que estaria imune a questionamentos, uma vez que, para a hipótese de incidência do PIS e COFINS, somente pode ser tributada a receita auferida.

Neste sentido, o art. 9º da Lei n. 9.718/98, sofre diversas críticas, uma vez que, pelo regime de competência, as variações mensais do real frente à moeda estrangeira, sem que a operação esteja liquidada não pode ser considerada uma receita, pois, esta seria fictícia e nunca auferida⁵³ - ⁵⁴. Pode-se

52. MOREIRA, André Mendes. PIS e COFINS. Incidência sobre operações do swap/Hedge e variações cambiais. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 111. Dez. 2004. P. 17.

53. Sobre o tema: GRECO, Marco Aurélio. Cofins na Lei n. 9.718/98 – Variações cambiais e regime da alíquota acrescida. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, v. 50. p. 143-146.

54. “PIS E COFINS. CONTRATO DE EMPRÉSTIMO EM DÓLAR E OPERAÇÃO DE SWAP, PARA COBERTURA DE HEDGE. INCIDÊNCIA NA LIQUIDAÇÃO DA OPERAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS N°s 282 E 356/STF DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA N° 284/STF I - A matéria inserta no artigo 1º da Lei n° 1.533/51 não foi objeto de debate no Tribunal de origem, faltando-lhe o necessário prequestionamento, a fim de que pudesse ser analisada por este Sodalício, sendo que a recorrente deixou de opor embargos de declaração ao julgado vergastado, o que abriria a oportunidade de verificação de possível omissão no aresto. Incidência das Súmulas n°s 282 e 356 do STF. II - Os arts. 43 do CTN e 5º da Lei n° 9.779/99 tratam do imposto de renda, não tendo similitude com a questão dos autos, a qual diz respeito ao momento de incidência do PIS e da COFINS sobre receitas de variação cambial em contrato de empréstimo em dólar e em operações de swap, para fins de cobertura de hedge. Incidente a Súmula n° 284/STF, ante a deficiência de fundamentação do apelo nobre, por não ter conseguido refutar os argumentos expendidos no julgado vergastado. III - Mesmo se assim não fosse, esta Corte já teve oportunidade de se manifestar acerca do tema, por meio do REsp n° 640.059/CE, da Relatoria do Ministro FRANCIULLI NETTO, DJ de

até mesmo sustentar que, em qualquer hipótese, não haveria receita, por inexistir causa nova, já que se trata de mera representação do mesmo objeto (é o mesmo dinheiro, inexistindo riqueza nova).

Diante de tais aspectos, temos então a edição da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, que, em seu art. 30, estabelece:

Art. 30. A partir de 1o de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 1o À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.

§ 2o A opção prevista no § 1o aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§ 3o No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subsequentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 4o A partir do ano-calendário de 2011: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - o direito de efetuar a opção pelo regime de competência de que trata o § 1o somente poderá ser exercido no mês de janeiro; e (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

II - o direito de alterar o regime adotado na forma do inciso I, no decorrer do ano-calendário, é restrito aos casos em que ocorra elevada oscilação da taxa de câmbio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

08/11/04, tendo entendido que, nos contratos de moeda estrangeira, deve incidir o PIS e a COFINS no momento da liquidação das operações, a teor do art. 30 da MP nº 2.158-35/2001.IV - Inexigível a cobrança do PIS e da COFINS sobre tais operações, antes da liquidação do contrato de empréstimo e sua cobertura, sob pena de haver tributação sobre receitas fictícias, porquanto, em razão das oscilações da moeda estrangeira, tais receitas podem não ser realizadas. V - Recurso especial não conhecido." (STJ, REsp 872.492/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28/11/2006, DJ 14/12/2006, p. 323)

50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

§ 5o Considera-se elevada oscilação da taxa de câmbio, para efeito de aplicação do inciso II do § 4o, aquela superior a percentual determinado pelo Poder Executivo. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

§ 6o A opção ou sua alteração, efetuada na forma do § 4o, deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - no mês de janeiro de cada ano-calendário, no caso do inciso I do § 4o; ou (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

II - no mês posterior ao de sua ocorrência, no caso do inciso II do § 4o. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

§ 7o A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto no § 6o. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)”

A medida provisória, em vigor, adotou como regra para as variações cambiais o regime de caixa, de tal sorte que eventual receita e/ou despesa somente será apurada quando da liquidação da operação.

De outro lado, diante das variações cambiais nas exportações como receitas financeiras, a Receita Federal do Brasil, com o objetivo de interpretar o disposto no art. 1º, § 3º, do Decreto n. 8.426/2005, editou o ADI – Ato Declaratório Interpretativo - RFB n. 8, de 16 de novembro de 2015, o qual enuncia:

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.

Para a Receita Federal do Brasil, portanto, as variações cambiais positivas relacionadas à exportação entre o embarque até o recebimento – pagamento – dos recursos decorrentes

desta operação configurariam receitas financeiras sujeitas à alíquota zero para PIS/PASEP e COFINS. O texto do ato declaratório é enfático quanto ao marco temporal da aplicação da alíquota zero: “não alcança as variações cambiais ocorridas após a data de recebimento pelo exportador dos recursos decorrentes da exportação”

Bem por isso, seguindo o direcionamento dado pela Receita Federal, a partir do recebimento dos valores relacionados à exportação (conta no Brasil ou exterior), as variações cambiais ocorridas após tal data deverão ser consideradas receitas financeiras e, por conseguinte, tributadas no percentual de 4,65% - PIS/COFINS -, não se aplicando a alíquota zero.

Apesar da interpretação da Receita Federal do Brasil a respeito do assunto, é possível sustentar interpretação diversa daquela extraída pelo ente estatal.

Ora, o Supremo Tribunal Federal, ao interpretar o art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal⁵⁵, que cuida da imunidade das receitas decorrentes da exportação para fins de PIS/PASEP e COFINS, expressamente, reconheceu a não incidência de tais contribuições quanto às variações cambiais ativas⁵⁶.

55. “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: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).”

56. “RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO” (STF, RE 627815, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 23/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUS-SÃO GERAL - MÉRITO DJe-192 DIVULG 30-09-2013 PUBLIC 01-10-2013).

Sendo assim, partindo de tais constatações iniciais, inclusive, de como se deve interpretar e aplicar uma imunidade tributária, não resta dúvida de que toda e qualquer variação cambial (“receita”) que tenha como causa (“*decorrente*”) a exportação, há de ser tida como protegida pela imunidade estabelecida no art. 149, § 2º, I, do texto constitucional, sobretudo, pelo fato de que esta deve ser interpretada e aplicada com máxima eficácia, a fim de resguardar com plenitude sua finalidade de desonerar as exportações.

Aliás, em voto condutor a Ministra Rosa Weber afirma, em trecho de plena aplicabilidade ao presente estudo, que: (i) – “Percebe-se que as receitas advindas de variações cambiais ativas são consequências direta das exportações de bens e/ou serviços (conjugadas à oscilação cambial favorável), qualificando-se como ‘receita decorrentes de exportação’”; (ii) – “De fato, o contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, estando diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira”; (iii) – “Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõe a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas: o exportador vende a divisa estrangeira que receberá do comprador à instituição financeira autorizada a operar com câmbio, a fim de receber o pagamento em moeda nacional”; (iv) – “noutras palavras, o exportador está obrigado a celebrar o contrato de câmbio, pois não se permite que receba o pagamento em moeda estrangeira”.

O que se nota, portanto, é que o contrato de câmbio, nas operações de exportação, possui total inerência a esta, estando, assim, também protegido pela imunidade prevista no art. 149, § 2º inciso I. Isto significa dizer que toda variação cambial ativa relacionada à operação de exportação, até que não se ultime (liquide) o contrato de câmbio, é imune à tributação de PIS e COFINS.

Esta interpretação, inclusive, está pautada pelo próprio art. 30, da Medida Provisória n. 2.158-34/2001, ao estabelecer

que, como regra, as variações cambiais serão consideradas para eventual apuração quando da liquidação da correspondente obrigação.

Equivale dizer: nas operações de exportação isto se dá com a liquidação do contrato de câmbio, mediante a conversão da moeda estrangeira em moeda nacional (real)⁵⁷.

Antes de referida liquidação, numa interpretação conjunta do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal e art. 30, da Medida Provisória n. 2.158-34/2001, os valores recebidos e mantidos no exterior, bem como a variação cambial destes, são receitas decorrentes da exportação e não podem ser reconhecidos para fins de apuração do PIS/COFINS.

Inclusive, é importante esclarecer que, na atualidade, por força da Lei n. 11.371/2006, há total licitude na manutenção de recursos em moeda estrangeira relativo ao recebimento de exportações realizadas.

Sendo assim, apesar do posicionamento contrário da Receita Federal, entendemos que a variação cambial ativa dos valores mantidos no exterior, decorrentes de exportação, *de per si*, não estão sujeitos à tributação de PIS e COFINS, sendo inconstitucional e ilegal o Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 08/2015, ao pretender tributar como receita financeira, a partir do recebimento, as variações cambiais positivas.

Possível concluir, portanto, pela impossibilidade de se tributar a título de PIS e COFINS como receita financeira a variação cambial relacionada aos valores recebidos no exterior

57. “Na exportação, a liquidação do contrato se dá mediante a entrega da moeda estrangeira ou do documento que a represente ao banco com o qual tenha sido celebrado o contrato de câmbio. O recebimento em moeda nacional decorrente da exportação deve ocorrer mediante crédito do correspondente contravalor em conta titulada pelo comprador ou acolhimento de cheque de emissão do banco, nominativo ao exportador, cruzado e não endossável.” (Controle Cambial das Operações de Comércio Exterior por Subsecretaria de Aduana e Relações Internacionais — publicado 09/10/2014 15h02, última modificação 27/05/2015 18h42). Acesso: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/control-cambial-das-operacoes-de-comercio-exterior>.

em razão da exportação e mantidos em tais contas (saldo de caixa), sem conversão em moeda nacional.

Por hipótese, caso não se entenda que haveria a impossibilidade de tributação nas variações cambiais decorrentes da receita de exportação, inclusive, o saldo de caixa no exterior, surge a segunda indagação quanto à forma de apuração.

De início, convém esclarecer que o Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 08/2016 não disciplina este ponto, havendo uma lacuna.

Tomando por fundamento as premissas já amplamente descritas, entendemos que somente haverá tributação a título de PIS/COFINS, quanto às receitas financeiras, nas variações cambiais, quando se apurar, no momento da liquidação da operação, um resultado positivo líquido.⁵⁸

A uma. Como exposto, a noção de receita, nos termos da Constituição, exige que seja um ingresso financeiro definitivo, de titularidade do contribuinte. Portanto, antes de se consumir a definitividade do ingresso, não se tem receita! Ora, eventuais variações diárias não geram receita, sendo meramente potencial ou fictícia.

A duas. Segundo art. 1º, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, a incidência de PIS/COFINS se dá pela receita bruta auferida mensalmente. Deste modo, não caberia apuração diária da variação cambial para sua tributação.

A três. O art. 30, da Medida Provisória n. 2.158-35-2001, expressamente, reconhece que, como regra geral, as variações monetárias, inclusive, cambiais, serão apuradas no momento da liquidação da operação (regime de caixa), ou seja, pelo efetivo ingresso financeiro resultante do confronto entre variação cambial positiva e negativa.

58. PERES, Rogerio. PIS/COFINS sobre variação cambial gera dúvidas ao exportador. Consultor Jurídico. 16 de fevereiro de 2016. Acesso em: 15/06/2016.

Daí ser possível afirmar que, para PIS e COFINS, tais receitas financeiras decorrentes de variação cambial na exportação, caso se entenda pela tributação, serão apuradas mensalmente, no momento da liquidação da operação, ou seja, pelo resultado líquido positivo⁵⁹, confrontando a variação positiva e negativa.

4.4 Depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos

Também podemos citar a tributação de receitas financeiras (juros e correção) em razão de depósitos judiciais vinculados às ações judiciais.

Como é de conhecimento, o Código Tributário Nacional, em seu art. 151, II, concede ao contribuinte um direito subjetivo, independentemente de autorização judicial, para realizar o depósito judicial dos valores exigidos e que são objeto de questionamento por meio de medida perante o Poder Judiciário.

Enuncia, neste sentido, referido dispositivo que há suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo “depósito do seu montante integral”.

Portanto, o depósito do montante integral do tributo em juízo suspende a exigibilidade deste, inclusive, vedando-se sua dedutibilidade para fins de IRPJ/CSLL.

Ademais, a Lei n. 9.703/98, ao disciplinar os depósitos, estabelece que:

Art. 1º Os depósitos judiciais e extrajudiciais, em dinheiro, de valores referentes a tributos e contribuições federais, inclusive seus acessórios, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, serão efetuados na Caixa

59. Aliás, dentro da interpretação de que somente o resultado líquido seria tributado, sustenta-se até mesmo a contabilização das flutuações cambiais como estorno de conta que registrou a valorização ocorrida em momento anterior. (CUSTÓDIO, Pedro Miguel Ferreira. Operações com Derivativos como instrumento de Hedge. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética. v. 100. p. 93-94.

50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Econômica Federal, mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF, específico para essa finalidade.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, aos débitos provenientes de tributos e contribuições inscritos em Dívida Ativa da União.

§ 2º Os depósitos serão repassados pela Caixa Econômica Federal para a Conta Única do Tesouro Nacional, independentemente de qualquer formalidade, no mesmo prazo fixado para recolhimento dos tributos e das contribuições federais.

§ 3º Mediante ordem da autoridade judicial ou, no caso de depósito extrajudicial, da autoridade administrativa competente, o valor do depósito, após o encerramento da lide ou do processo litigioso, será:

I - devolvido ao depositante pela Caixa Econômica Federal, no prazo máximo de vinte e quatro horas, quando a sentença lhe for favorável ou na proporção em que o for, acrescido de juros, na forma estabelecida pelo § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e alterações posteriores; ou

II - transformado em pagamento definitivo, proporcionalmente à exigência do correspondente tributo ou contribuição, inclusive seus acessórios, quando se tratar de sentença ou decisão favorável à Fazenda Nacional.

§ 4º Os valores devolvidos pela Caixa Econômica Federal serão debitados à Conta Única do Tesouro Nacional, em subconta de restituição.

§ 5º A Caixa Econômica Federal manterá controle dos valores depositados ou devolvidos.

Art. 2º Observada a legislação própria, o disposto nesta Lei aplica-se aos depósitos judiciais e extrajudiciais referentes às contribuições administradas pelo Instituto Nacional do Seguro Social.

Vê-se, que, os valores a título de correção e juros, na hipótese de depósitos judiciais visando a suspensão da exigibilidade, estes somente estarão disponíveis, ao final do processo, por ordem judicial. Em caso de êxito, será devolvido ao contribuinte, ou, na improcedência, convertido em renda.

Deste modo, tem-se um aspecto de grande relevância: até o trânsito em julgado da medida judicial, o depósito judicial

não é disponível, além de estar sujeito a condição futura e incerta, qual seja, o desfecho da demanda judicial.

Sendo assim, dentro das premissas relacionadas à noção de receita, juntamente com o fato de que a legislação reconhece a suspensão da exigibilidade do crédito e que somente com o trânsito em julgado há disponibilidade do depósito judicial, seria possível sustentar que as receitas financeiras em tais hipóteses seriam, desde logo, tributadas? Entendemos que não.

Como visto, para que seja possível a tributação pelo PIS/COFINS, é fundamental que tenha uma receita auferida.

Porém, no caso de depósito judicial, onde há suspensão da exigibilidade, inclusive, não sendo possível a retirada do montante antes do trânsito em julgado, inexistente a configuração dos elementos configuradores de receita: (i) – não há ingresso financeiro; (ii) – os valores não integram, desde logo, com definitividade o patrimônio do contribuinte, já que somente ao final do processo judicial, após autorização judicial este poderá ter um ingresso de forma definitiva, incorporando ao seu patrimônio; (iii) – há nítida situação onde os valores depositados em juízo, bem como os juros e correções, estão sujeitos à condição futura e incerta, já que dependerá do resultado final da demanda judicial, que poderá ser favorável ou desfavorável, sendo que, somente no primeiro caso, poder-se-ia receber o ingresso financeiro dos valores.

Destarte, não resta dúvida de que tais valores não podem ser considerados receita, para fins de PIS/COFINS, gerando tributação, nos termos do Decreto n. 8.426/2015. Aliás, neste sentido Soluções de Consulta da Receita Federal do Brasil:

“Solução de Consulta nº 157 - Cosit Data 24 de junho de 2014

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ IRPJ. FATO GERADOR. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. DEPÓSITOS. No caso de depósitos efetuados ao amparo do regramento estabelecido pela Lei no 9.703, de 1998, considerando-se a existência de previsão legal de ocorrência de acréscimos

50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

ao montante depositado judicial ou administrativamente tão somente quando da solução favorável da lide ao depositante, só se encontra caracterizada a ocorrência do fato gerador do IRPJ: a) quando desta solução e na proporção que favorecer o contribuinte depositante ou b) quando o levantamento do depósito com acréscimos se der por autorização administrativa ou judicial, antes daquela solução. Dispositivos Legais: Art. 3o , §1o , inciso I da Lei nº 9.703, de 17 de novembro de 1998; Art. 7º do Decreto-Lei nº 1.737, de 20 de dezembro de 1.979 e Art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL CSLL. FATO GERADOR. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. DEPÓSITOS. No caso de depósitos efetuados ao amparo do regramento estabelecido pela Lei no 9.703, de 1998, considerando-se a existência de previsão legal de ocorrência de acréscimos ao montante depositado judicial ou administrativamente tão somente quando da solução favorável da lide ao depositante, só se encontra caracterizada a ocorrência do fato gerador da CSLL: a) quando desta solução e na proporção que favorecer o contribuinte-depositante ou b) quando o levantamento do depósito com acréscimos se der por autorização administrativa ou judicial, antes daquela solução. Dispositivos Legais: Art. 3o , §1o , inciso I da Lei nº 9.703, de 17 de novembro de 1998; Art. 7º do Decreto-Lei nº 1.737, de 20 de dezembro de 1.979; Art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 e Art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF04 Nº 4006, DE 17 DE MAIO DE 2016

(Publicado(a) no DOU de 18/05/2016, seção 1, pág. 37)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ementa: Variações monetárias. Receitas financeiras. Regime não cumulativo. Depósitos judiciais e extrajudiciais de valores referentes a tributos e contribuições federais.

No caso de depósitos efetuados ao amparo do regramento estabelecido pela Lei nº 9.703, de 1998, considerando-se a existência de previsão legal de ocorrência de acréscimos ao montante depositado judicial ou administrativamente tão somente quando da solução favorável da lide ao depositante, só se encontra caracterizada a ocorrência do fato gerador da Cofins, no regime de apuração não cumulativa:

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

a) quando desta solução e na proporção que favorecer o contribuinte-depositante ou

b) quando o levantamento do depósito com acréscimos se der por autorização administrativa ou judicial, antes daquela solução.

VINCULAÇÃO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 157, DE 24 DE JUNHO DE 2014 (EMENTA PUBLICADA NO DOU DE 1º DE JULHO DE 2014).

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 177, “caput”, e 187, § 1º; Lei nº 9.703, de 1998, art. 1º; Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, arts. 20 e 30; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 13 e 14; Decreto nº 8.426, de 2015, alterado pelo Decreto nº 8.451, de 2015; Instrução Normativa RFB nº 1.079, de 2010.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: Variações monetárias. Receitas financeiras. Regime não cumulativo. Depósitos judiciais e extrajudiciais de valores referentes a tributos e contribuições federais.

No caso de depósitos efetuados ao amparo do regramento estabelecido pela Lei nº 9.703, de 1998, considerando-se a existência de previsão legal de ocorrência de acréscimos ao montante depositado judicial ou administrativamente tão somente quando da solução favorável da lide ao depositante, só se encontra caracterizada a ocorrência do fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração não cumulativa: a) quando desta solução e na proporção que favorecer o contribuinte depositante ou b) quando o levantamento do depósito com acréscimos se der por autorização administrativa ou judicial, antes daquela solução.

VINCULAÇÃO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 157, DE 24 DE JUNHO DE 2014 (EMENTA PUBLICADA NO DOU DE 1º DE JULHO DE 2014).

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 177, “caput”, e 187, § 1º; Lei nº 9.703, de 1998, art. 1º; Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, arts. 20 e 30; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 13 e 14; Decreto nº 8.426, de 2015, alterado pelo Decreto nº 8.451, de 2015; Instrução Normativa RFB nº 1.079, de 2010.

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS

Chefe

Em tais condições, possível concluir no sentido de que inexistente possibilidade de tributar a título de receitas financeiras para o PIS/COFINS os valores decorrentes de juros e correção monetária dos depósitos judiciais, enquanto não houver o resultado final do processo.

Ademais, no tocante ao regime cumulativo, as receitas financeiras decorrentes de aplicações, por não configurar faturamento, muito menos decorrer da atividade principal da empresa, não pode ser objeto de tributação a título do PIS/COFINS.

A Receita Federal do Brasil, ao analisar consulta de uma instituição financeira, que obrigatoriamente se sujeita à cumulatividade, reconheceu que a atualização monetária de depósitos judiciais, não constitui sua atividade, inexistindo possibilidade de tributação:

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT - Solução de Consulta nº 112 - Cosit

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS FATO GERADOR. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. DEPÓSITOS. No caso de instituições financeiras, sujeitas ao regime cumulativo, a receita de variações monetárias ativas, contrapartida decorrente de variação monetária dos depósitos de natureza tributária ou não tributária, efetuados judicial ou administrativamente, não se encontra abrangida pela hipótese de incidência da Cofins, por não se constituir em receita típica da atividade

empresarial, não havendo que se falar em tributação pela referida contribuição.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.595, de 1964; Lei nº 9.718, de 1998; Lei nº

11.941, de 2009; Decreto nº 1.355, de 1994.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP FATO GERADOR. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. DEPÓSITOS. No caso de instituições financeiras, sujeitas ao regime cumulativo, a receita de

variações monetárias ativas, contrapartida decorrente de variação monetária dos depósitos de natureza tributária ou não

tributária, efetuados judicial ou administrativamente, não se encontra abrangida pela hipótese de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, por não se constituir em receita típica da atividade empresarial, não havendo que se falar em tributação pela referida contribuição. Dispositivos Legais: Lei nº 4.595, de 1964; Lei nº 9.718, de 1998; Lei nº 11.941, de 2009; Decreto nº 1.355, de 1994.

4.5 Juros e correção monetária. Encargos auferidos em razão do atraso de obrigação. Venda de imóveis ou a prazo

Com relação à tributação das receitas financeiras para o PIS/COFINS, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça já reconheceu que estas, quando relacionadas aos encargos decorrentes da própria atividade econômica exercida pelo contribuinte mediante venda de mercadorias e prestação de serviço, integraria a noção de faturamento, sendo plenamente tributável.

Neste sentido a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no tocante aos encargos em razão do atraso na obrigação:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. RECEITAS FINANCEIRAS (JUROS, CORREÇÃO MONETÁRIA, MULTA E ENCARGOS POR ATRASO) PROVENIENTES DE CONTRATOS DE VENDA E SERVIÇOS. RECEITAS ORIUNDAS DO EXERCÍCIO DAS ATIVIDADES EMPRESARIAIS PORQUE INERENTES AOS CONTRATOS. CONCEITO DE FATURAMENTO. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. A jurisprudência entende que a correção monetária e os juros, bem como multas e encargos recebidos por atraso em pagamento, decorrentes diretamente das operações realizadas pelas empresas constantes de seus objetos sociais, configuram rendimentos e devem ser considerados como um produto da venda de bens e/ou serviços. Logo, por constituírem faturamento, base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, são receitas inerentes e acessórias aos referidos

contratos e devem seguir a sorte do principal. Agravo regimental improvido.⁶⁰

Do mesmo modo, partindo da premissa de que a venda de imóveis configura faturamento, também se reconhece a incidência de PIS/COFINS quanto se tratam de receitas financeiras relacionadas a tais contratos:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - DEDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS DAS RECEITAS FINANCEIRAS (JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA) PROVENIENTES DE CONTRATOS DE VENDA DE IMÓVEIS. RECEITAS ORIUNDAS DO EXERCÍCIO DAS ATIVIDADES EMPRESARIAIS PORQUE INERENTES AOS CONTRATOS. CONCEITO DE FATURAMENTO. INCIDÊNCIA. 1. O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que as receitas provenientes das atividades de construir, alienar, comprar, alugar, vender imóveis e intermediar negócios imobiliários integram o conceito de faturamento, para os fins de tributação a título de PIS e COFINS, incluindo-se aí as receitas provenientes da locação de imóveis próprios e integrantes do ativo imobilizado, ainda que este não seja o objeto social da empresa, pois o sentido de faturamento acolhido pela lei e pelo Supremo Tribunal Federal não foi o estritamente comercial. 2. O Supremo Tribunal Federal apreciou o recurso extraordinário submetido a repercussão geral e definiu que a noção de faturamento deve ser compreendida no sentido estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais, consoante interpretação dada pelo RE n. 371.258 AgR (Segunda Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, julgado em 03.10.2006), pelo RE n. 400.479-8/RJ (Segunda Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, julgado em 10.10.2006) e pelo RE n. 527.602/SP (Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, Rel. p/acórdão Min. Marco Aurélio, julgado em 05.08.2009), sendo que nesse último ficou estabelecido que somente são excluídos do conceito de faturamento “os aportes financeiros estranhos à atividade desenvolvida pela empresa”. 3. Não procede a pretensão da impetrante de destacar da base de cálculo os juros e correção monetária (receitas financeiras) incluídos nas operações de alienação de imóveis, uma vez que a correção monetária diz respeito aos valores dos

60. STJ, AgRg no REsp 1461557/CE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/09/2014, DJe 23/09/2014.

próprios contratos de alienação de imóveis firmados no exercício das atividades da empresa (trata-se de mera atualização de valores) e os juros são acessórios embutidos nesses mesmos contratos de alienação de imóveis e que, necessariamente, seguem a mesma sorte do principal. Desta forma, fica claro que os valores referentes à correção monetária e aos juros formam, junto com o principal, o custo faturado da mercadoria negociada. 4. Apelação a que se nega provimento.⁶¹

Ou ainda quando se trata de venda a prazo, como decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. ENCARGOS COBRADOS NAS VENDAS A PRAZO. NATUREZA. ACRÉSCIMO DE PREÇO QUE NÃO SE CONFUNDE COM RECEITAS FINANCEIRAS. TRIBUTAÇÃO À ALÍQUOTA ZERO COM BASE NOS DECRETOS 5.164/04 E 5.442/05. IMPOSSIBILIDADE.

1. Recurso especial no qual se discute a natureza jurídica dos “encargos” cobrados nas vendas a prazo; se caracterizam, ou não, receitas financeiras passíveis de tributação à alíquota zero, nos moldes autorizados pelos Decretos 5.164/04 e 5.442/05 (que regulamentaram o art. 27, § 2º, da Lei 10.865/04).

2. O diferencial de preço decorrente da venda realizada de forma parcelada é livremente pactuado com o comprador como condição à realização do negócio, integrando, pois, o preço final da mercadoria. Assim, por decorrer esse acréscimo de um ajuste prévio para a consecução da venda, não há falar em juros, quer compensatórios, que pressupõem remuneração de capital, quer moratórios, que pressupõem atraso no cumprimento de obrigação.

3. O argumento de que esses encargos “são adicionados ao valor da operação em razão do credor ficar privado do seu capital” não desnatura o negócio entabulado, na medida que essas práticas derivam de estratégias empresariais tendentes a viabilizar o incremento das vendas. O fato de a recorrente denominar esse aumento de preço pelas vendas a prazo de juros ou de encargos financeiros é irrelevante para fins de tributação, na medida em que para esse mister, o que importa é a essência do negócio

61. TRF, 1, AC 0029517-21.2010.4.01.3400 / DF, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL JOSÉ AMILCAR MACHADO, SÉTIMA TURMA, e-DJF1 p.5120 de 24/04/2015.

jurídico existente à luz do Direito Privado. Essa é a inteligência do art. 110 do CTN.

4. O caput do art. 27 da Lei 10.865/04, cujo § 2º é regulado pelos decretos supramencionados, autoriza, pelo Poder Executivo, o desconto de crédito relativamente às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos. Em uma interpretação sistemática, tem-se que receitas financeiras referidas no parágrafo segundo são da mesma natureza daquelas despesas referidas no caput, que, como visto, restringem-se a empréstimos e financiamentos. Essa atividade, no entanto, constitui o objeto social dos lojistas, não sendo possível conceber para fins tributários que essas pessoas jurídicas possam obter receitas financeiras típicas de operações realizadas junto a instituições financeiras.

5. Recurso especial não provido.⁶²

4.6 Juros sobre Capital Próprio - JCP

Ainda com relação ao PIS/COFINS há controvérsia a respeito da natureza jurídica do juros sobre capital próprio – JCP -, uma vez que havia posicionamento no sentido de que configuram dividendos, o que impediria a tributação por tais contribuições.

Todavia, o Superior Tribunal Justiça reconheceu a tais pagamentos a natureza de receita financeira, o que impõe a incidência das contribuições para o PIS/COFINS:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. PIS/PASEP E COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO - JCP.

1. A jurisprudência deste STJ já está pacificada no sentido de que não são dedutíveis da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS o valor destinado aos acionistas a título de juros sobre o capital próprio, na vigência da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n.10.833/2003, permitindo tal benesse apenas para a vigência da

62. STJ,REsp 1120199/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/06/2010, DJe 01/07/2010.

Lei n.9.718/98. Precedentes da Primeira Turma: AgRg nos EDcl no REsp 983066 / RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 01.03.2011; AgRg no Ag 1209804 / RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 16.12.2010; REsp 1018013 / SC, Rel. Min. José Delgado, julgado em 08.04.2008; REsp 952566 / SC, Rel. Min. José Delgado, julgado em 18.12.2007; REsp 921269 / RS, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 22.05.2007. Precedentes da Segunda Turma: REsp 1212976 / RS, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 9.11.2010; AgRg no Ag 1330134 / SP, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 19.10.2010; REsp 956615 / RS, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 13.10.2009; AgRg no REsp 964411 / SC, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 22.09.2009.

2. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: “não são dedutíveis da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS o valor destinado aos acionistas a título de juros sobre o capital próprio, na vigência da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003”.

3. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.⁶³

5. Considerações Finais

Possível notar, deste modo, que a tributação das receitas financeiras para PIS/COFINS sobre diversos desdobramentos,

63. STJ, REsp 1200492/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/10/2015, DJe 22/02/2016. Em razão do posicionamento do Superior Tribunal De Justiça, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – por sua Câmara Superior vem decidindo que: “RECEITA FINANCEIRA. RECEITA DE JCP BASE DE CÁLCULO DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. Tendo o STF manifestado, quando da inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, que faturamento é a receita bruta derivada exclusivamente das vendas de mercadorias e da prestação de serviço, resta tratar como isentas da Cofins as receitas de Juros sobre Capital próprio e as receitas financeiras oriundas das NTN’s auferidos pelo sujeito passivo, eis que não decorrem da prestação de serviço ou de venda de mercadorias. Em respeito ao art. 63, § 8º, do RICARF, é de se reproduzir o entendimento manifestado pela maioria dos membros desse Colegiado. O que, por conseguinte, cabe reafirmar que a maioria dos conselheiros votou pelas conclusões, considerando o entendimento, no que tange à definição acerca da natureza dos juros sobre o capital próprio - de que possuem natureza de receita financeira.” (CARF, CSRE, Ac. 9303-004.180, 06/07/2016).

dependendo da natureza da operação e atividade, além da submissão ao regime cumulativo ou não cumulativo.

Não havia a pretensão de esgotar as hipóteses relacionadas às receitas financeiras, ficando para outra oportunidade as discussões a respeito das bonificações e descontos, atividade de instituições financeiras, seguradoras, factoring, entre outras.