

REVISTA
TRIBUTÁRIA
E DE FINANÇAS PÚBLICAS
RTrib

ANO 20 • 107 • NOVEMBRO-DEZEMBRO • 2012

COORDENAÇÃO:
EDVALDO PEREIRA DE BRITO

PUBLICAÇÃO OFICIAL



Academia Brasileira
de Direito Tributário



EDITORA 
REVISTA DOS TRIBUNAIS

PIS E COFINS: INCIDENTES SOBRE AS VENDAS INADIMPLIDAS

2

Análise da conformidade ao princípio da capacidade contributiva

INÊS AMBRÓSIO

Especialista em Direito Tributário pela PUC-SP. Advogada.

ÁREA DO DIREITO: Tributário; Constitucional

RESUMO: A proposta do presente trabalho é analisar a conformidade da tributação das vendas a prazo inadimplidas ao princípio da capacidade contributiva pelas contribuições incidentes sobre o faturamento. Com a ideia de que tal princípio visa proteger o direito individual da propriedade, da igualdade e da justiça, investiga-se o faturamento não realizado é fato indiciário de riqueza a justificar a incidência tributária, especialmente no regime contábil de competência. Considera o caráter sistemático do direito positivo, identificando alguns vetores que informam a produção normativa e, então, a regra matriz de incidência. Confronta o princípio da capacidade contributiva com a classificação das espécies tributárias, para aproximá-lo do PIS e da Cofins. Enfrenta o conceito de faturamento, confrontando-o com a inadimplência de uma venda a prazo, bem assim o quanto assentado no RE 586.482/RS.

ABSTRACT: This work proposal is to analyze the compatibility with ability to pay principle of impose on non-obligatory tribute levied on invoice in case of breach of contract. Taking into account that the principle aims at protecting individual right of property, equality and fairness, this work investigates whether invoice revenue not received means wealth to justify levy, especially under the accrual basis accounting. It considers the positive law systematic characteristic, identifying some vectors that drive rules of law production, so that levy rule. This work still confronts the ability to pay principle with the types of tributes in order to approximate it to the non-obligatory tributes, as PIS and Cofins. Finally it faces invoice revenue conception, confronting it with breach of contract, as well the understanding from the Extraordinary Appeal no. 586.482/RS.

PALAVRAS-CHAVE: Capacidade contributiva – Contribuição – Faturamento – Regime de competência – Venda inadimplida.

KEYWORDS: Ability to pay principle – Non-obligatory tribute – Invoice revenue – Accrual basis accounting – Breach of contract.

SUMÁRIO: 1. Introdução – 2. Sistema do direito positivo: 2.1 Definição e caracterização do direito positivo; 2.2 Organização sistemática do direito positivo; 2.3 A unicidade outorgada pelos princípios; 2.4 A norma jurídica como elemento do sistema do direito positivo; 2.5 Estrutura da regra-matriz de incidência – 3. Princípio da capacidade contributiva – 4. Tributo: 4.1 Definição do conceito de tributo; 4.2 Classificação dos tributos – 5. Contribuição para financiamento da seguridade social – Cofins e contribuição ao PIS: 5.1 O campo material aberto à competência tributária da União; 5.2 Definição do conceito de faturamento e receita – 6. Incidência do PIS e da Cofins sobre as vendas inadimplidas: 6.1 Posição adotada pelo STF no julgamento do RE 586.482/RS; 6.2 Inconstitucionalidade da incidência do PIS e da Cofins sobre as vendas inadimplidas – 7. Conclusão – 8. Bibliografia.

1. INTRODUÇÃO

Como se sabe, o Brasil foi constituído em Estado Democrático em Direito, como estabelece o art. 1.º da CF/1988, seguindo a voga da difundida síntese entre Estado Liberal, concebido como reação ao absolutismo, e Estado Social, que surgiu como tentativa de amenizar, mediante intenso intervencionismo, as diferenças sociais que se acentuaram com a concepção de igualdade formal.

Além de submeter o Estado ao Direito, a Constituição da República ainda demonstra preocupação com o exercício dos direitos sociais e individuais, dentre os quais o direito à propriedade, especificado no *caput* do art. 5.º, bem como preocupação com a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça, como adianta o seu preâmbulo.

Como resultado da proteção ao exercício do direito individual da propriedade, da igualdade e da justiça, submeteu o Estado tributante ao princípio da capacidade contributiva, estabelecido em seu art. 145, § 1.º, de modo que os impostos devem ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

A primeira consequência desse mandamento está na escolha, para composição da hipótese de incidência dos impostos, de fatos que tragam consigo indícios de riqueza.

Considerando essas circunstâncias, o presente trabalho se propôs a desenvolver considerações acerca do problema da tributação das vendas a prazo mediante contribuição incidente sobre o faturamento, especialmente quanto à hipótese de inadimplência.

Esse tema foi objeto do RE 586.482/RS, julgado recentemente pelo STF na sessão de 23.11.2011, não sem antes ter sua repercussão geral reconhecida, o que torna ainda mais nítida a importância da discussão.

Para desenvolver o tema proposto, o presente trabalho parte da caracterização do direito positivo como um sistema, o que permite verificar a existência de alguns vetores, a que chamamos de princípios jurídicos, capazes de conferir unicidade ao conjunto e seus elementos.

Considerou-se ainda a norma jurídica como elemento do sistema do direito positivo, ao mesmo tempo em que constitui instrumento dele na regulação das condutas intersubjetivas, tendo sido possível identificar, segundo a finalidade visada nessa regulação, a regra matriz de incidência tributária.

Contrapondo estas duas constatações, o trabalho faz uma análise do princípio da capacidade contributiva, especialmente na sua vertente objetiva, quando informa ao legislador os parâmetros para expedição de enunciados prescritivos e ao operador do direito as diretrizes para construção de normas jurídicas tributárias que imponham a obrigação tributária.

Segue com uma proposta de classificação dos tributos, na tentativa de aproximar o princípio da capacidade contributiva aos tributos conhecidos como contribuição, especialmente as contribuições que incidem sobre o faturamento, como é o caso do PIS e da Cofins.

Já tratando especificamente destas contribuições, o trabalho analisa o campo material aberto à competência tributária da União, disposta no art. 195, I, *b*, e no art. 239 da CF/1988, fazendo, em seguida, uma síntese das discussões travadas na doutrina e na jurisprudência para a definição do conceito de faturamento e receita, muitas vezes nominada de receita bruta.

Por fim, chega ao problema da incidência do PIS e da Cofins sobre as vendas inadimplidas, sintetizando os fundamentos do julgamento do RE 586.482/RS, bem como a investigação acerca de sua conformação à Constituição da República, mais especificamente, ao princípio da capacidade contributiva, segundo as premissas desenvolvidas.

2. SISTEMA DO DIREITO POSITIVO

2.1 *Definição e caracterização do direito positivo*

O direito positivo e a Ciência do Direito costumam ser tomados como objeto do saber jurídico, mas são realidades distintas. Não obstante os dois constituam camadas de linguagem que se materializa em grafemas ou fonemas, como resultado de um processo de comunicação, cada um deles é dotado de

diferentes funções, objetos, níveis de linguagem, graus de elaboração, estruturas, valores e distinta coerência.

A fim de buscarmos uma aproximação introdutória ao direito positivo, convém não só investigar a definição de seu conceito, como também as características de que ele é dotado, em comparação, ainda que perfunctória, com a Ciência do Direito.

Colocadas essas considerações, o direito positivo pode ser definido como o conjunto de normas jurídicas válidas num determinado país, enquanto que a Ciência do Direito constitui o conjunto de enunciados que, partindo da observação, descrevem essas mesmas normas jurídicas e as relações que elas mantêm entre si.

Dispensando a compreensão acerca do nível de sua linguagem, do grau de elaboração e da coerência, é importante considerar que cada uma dessas camadas de linguagem se presta para uma função distinta.

A linguagem de composição do direito positivo é uma linguagem prescritiva de condutas, ou seja, é uma linguagem normativa, a qual, valendo-se da expedição de comandos, tem por finalidade regular comportamentos e implementar valores e, neste aspecto, difere da Ciência do Direito, composta por linguagem descritiva que tem por finalidade constituir e transmitir o conhecimento acerca do direito positivo.

Ainda que a linguagem prescritiva do direito positivo se valha não raro da forma de linguagem descritiva (especialmente quando delimita conceitos ou institutos jurídicos), a intenção preponderante do emissor da mensagem (o legislador, na acepção ampla), que é regular condutas humanas, mantém aquela característica, de linguagem prescritiva.¹

Isso significa dizer que quando uma norma jurídica carrega consigo a definição de um conceito, ela vincula prescritivamente seus destinatários, que não poderão atribuir-lhe definição diversa.

O próprio legislador, emissor da mensagem prescritiva, em alguns casos, encontra-se vinculado à definição de determinado conceito previamente estabelecido no ordenamento jurídico. É, por exemplo, o que estabelece o art. 110 do CTN, *in verbis*:

“Art. 110. 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,

1. Cf. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. Tese de Doutorado, São Paulo, PUC, 2009, p. 86-87.

ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”²

Da mesma forma que a função, o objeto do direito positivo e da Ciência do Direito são distintos. A região ôntica, ou realidade para a qual se volta a camada de linguagem da Ciência do Direito é o próprio direito positivo. Já o direito positivo tem por região ôntica a linguagem social, ou seja, a região material das condutas intersubjetivas, referindo-se a ela mediante a qualificação do obrigatório (O), do permitido (P) e do proibido (V).

É assim que o direito positivo consegue indicar quais comportamentos são lícitos ou ilícitos, segundo os valores a serem implementados,³ com o intuito de regular as condutas intersubjetivas.

Suas estruturas, reveladas após um processo de formalização, mediante abstração das respectivas significações, também são distintas. Trata-se da relação com que interagem as variáveis lógicas remanescentes nessas estruturas de acordo com o tipo de linguagem.

As unidades do direito positivo, linguagem prescritiva que é, encontram-se estruturadas segundo a lógica deôntica, do dever-ser, cuja relação se dá na forma implicacional, ou da causalidade jurídica, em torno de três modalizadores: obrigatório (O), permitido (P) e proibido (V), que estão diretamente relacionados com os valores utilizados pelo direito positivo para qualificar a linguagem social.

Assume, portanto, a forma hipotético-condicional: se “H”, então deve ser “C”, isto é, $H \rightarrow C$.

Operando com a lógica alética, ou clássica, apofântica, do ser, a Ciência do Direito se estrutura em torno dos modais aléticos: necessário (N) e possível (M). Sua estrutura: “S” é “P”, isto é, $S(P)$.

2. A vinculação segundo o art. 110 do CTN só acontece quando *os institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição da República, tiverem sua definição, conteúdo ou alcance expressamente previstos em alguma fonte formal do direito, assim entendida a forma que o enunciado prescristivo assume, também chamada de enunciado-enunciado, ou ainda, veículo introdutor. Não havendo previsão expressa da definição, conteúdo ou alcance, é livre a atribuição de valores aos signos utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição da República, no percurso de construção de sentido através dos planos S_1 , S_2 , S_3 e S_4 (conjunto de enunciados, conjunto de conteúdos de significação, domínio articulados das significações normativas e forma superior do sistema normativo).*
3. Esses valores a serem implementados na regulação das condutas constituem o vetor que conferem unicidade ao sistema do direito positivo mediante os princípios jurídicos, como explanado adiante, no item 1.3.

Por fim, a linguagem prescritiva do direito positivo é julgada segundo os valores da validade e da não validade, cujo critério é a pertinência ao respectivo sistema. Só será direito positivo e, portanto, válido, se o enunciado prescritivo pertencer ao sistema do direito positivo, independentemente da conformação da conduta referida. Diferente é a linguagem da Ciência do Direito, que está submetida aos valores da verdade e da falsidade. Será verdadeiro o enunciado descritivo se o objeto descrito corresponder ao modelo referencial adotado como premissa.

2.2 *Organização sistemática do direito positivo*

O direito positivo, exatamente porque tem a finalidade de regular as condutas subjetivas mediante comandos expedidos a uma gama incontável dos mais variados destinatários, necessita de um mínimo de organização.

E exatamente porque a regulação das condutas intersubjetivas visa implementar determinados valores, esse mínimo de organização de que necessita o direito positivo deve levar em conta não só o esquema de sua operatividade, mas também aqueles aludidos valores, os quais, desde a eleição pelo detentor do poder, devem chegar aos personagens do substrato social, percorrendo o caminho do processo comunicacional do direito positivo.

Por causa dessas referências, que são comuns a todos os elementos (normas jurídicas) do conjunto do direito positivo, é de se concluir que o direito positivo constitui um sistema.

Sistema é um conjunto cujos elementos são orientados por uma determinada referência, que lhe imprime um caráter unitário, em torno de um vetor comum suportado, sustentado e garantido por todos esses elementos.

Numa primeira classificação, os sistemas podem ser reais, quando se referem a objetos do mundo natural ou cultural, ou podem ser proposicionais, quando se referem a proposições vertidas em linguagem. Estes últimos sistemas podem ser ainda nomológicos, meramente ideais, em razão de serem seus elementos puramente ideias, ou ainda nomoempíricos, quando os elementos proposicionais têm certa referência empírica.

Os sistemas proposicionais nomoempíricos podem ser descritivos, ou teóricos, por serem as proposições vertidas em linguagem descritiva, como no caso das Ciências e, então, a Ciência do Direito, que reúnem em torno de um vetor comum os enunciados descritivos que lhes são próprios.

No caso da Ciência do Direito, o vetor comum, isto é, a descrição fundante consiste no axioma da norma hipotética fundamental, constatado por Hans

Kelsen,⁴ do qual se desdobra a Constituição de um Estado e, sucessivamente, as normas subconstitucionais.

Na afirmação de Paulo de Barros Carvalho, com a norma hipotética fundamental “se inicia o processo derivativo e nela se esgota o procedimento de fundamentação”.⁵

De outro lado, os já mencionados sistemas proposicionais nomoempíricos também podem ser prescritivos, quando a linguagem em que são vertidas as proposições é do tipo prescritiva, voltada ao comportamento das pessoas, como no caso das regras morais ou religiosas e, principalmente, das normas jurídicas.

No caso do direito positivo, a proposição fundante é a norma constitucional, construída mediante os enunciados prescritivos da Constituição de um Estado.

Muitos cientistas do direito distinguem ordenamento jurídico e sistema do direito positivo, de modo que o ordenamento jurídico seria o produto da atividade dos participantes do direito, o resultado da atividade de enunciação, isto é, os enunciados prescritivos, desprovidos de qualquer organização, enquanto que o sistema do direito positivo seria o produto da atividade do observador do direito, da atividade intelectual do cientista que, observando o ordenamento jurídico, a matéria bruta dos enunciados prescritivos postos em circulação, construiria a organização necessária a uma sistematização.

Contudo, o sistema do direito positivo, enquanto linguagem prescritiva que se refere à linguagem social para orientar as relações intersubjetivas e alcançar valores, produzida por participantes credenciados mediante procedimentos regulados, não pode ser confundido e nem identificado com a Ciência do Direito que, mediante linguagem descritiva, apenas o estuda. Sendo esta última, Ciência do Direito, uma sobrelinguagem com relação ao direito positivo, não tem aptidão para modificar-lhe as estruturas.

Com isso, o cientista do direito é apenas um observador, impedido de orientar as relações intersubjetivas e alcançar valores, tal como faz o direito positivo, em razão da sua função científica de apenas descrever o objeto de estudo.

Daí porque há evidente distinção entre o produto da atuação dos participantes do direito positivo, aqueles devidamente credenciados para alterarem

4. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 3. ed. Trad. João Baptista Machado. Coimbra: Arménio Amado, p. 272-285 apud CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 144.

5. Idem, *ibidem*.

suas estruturas, e o produto da atuação do cientista do direito, que apenas observa o objeto de estudo para descrevê-lo.

Distinguir o sistema do direito positivo da Ciência do Direito não significa negar-lhe a característica de sistema.

Trata-se apenas de um sistema diverso do da Ciência do Direito, orientado por outros vetores, tais como os princípios constantes da Constituição da República, com um mínimo de homogeneidade, exatamente em razão da vinculação de sua produção às normas que lhe dão fundamento de validade e fundamento jurídico.

Conforme lição de Paulo de Barros Carvalho:

“Há dúvidas no que concerne à amplitude significativa da locução, pois não faltam os que negam a possibilidade de o direito positivo apresentar-se como sistema, configurando aquele caos de sensações a ser ordenado pelas categorias do pensamento, a que aludiu Kant. A Ciência do Direito, sim, organizando descritivamente o material colhido do direito positivo, atingiria o nível de sistema. Tal não é, contudo, nosso entendimento. Enquanto conjunto de enunciados prescritivos que se projetam sobre a região material das condutas interpessoais, o direito posto há de ter um mínimo de racionalidade para ser compreendido pelos sujeitos destinatários, circunstância que lhe garante, desde logo, a condição de sistema.”⁶

Considerando a definição de sistema estabelecida acima, é possível afirmar, então, que o direito positivo, enquanto sistema é o conjunto de normas jurídicas orientadas por uma referência que lhes imprime um caráter unitário.

2.3 *A unicidade outorgada pelos princípios*

Princípios são orientações que se aproximam muito dos valores que o sistema do direito positivo visa alcançar e, por essa razão, direcionam o processo derivativo, isto é, a produção de enunciados prescritivos e a construção de normas jurídicas pelos órgãos credenciados nas normas de competência. Nessa concepção, princípio não é norma jurídica, já que não se encontra organizado como um mínimo deontológico irredutível.

Enquanto orientação, o princípio pode estar expresso num enunciado prescritivo, sendo, portanto, um princípio explícito, ou então se encontrar na implicitude dos enunciados prescritivos, quando então será um princípio implícito.

6. CARVALHO, Paulo de Barros. *Idem*, p. 136-137.

Tanto num caso, como em outro, ele sempre parte da norma hipotética fundamental, e sempre estará marcado nas dobras da Constituição, ainda que de forma indireta, tal como reconhece, por exemplo, o § 2.º do art. 5.º da CF/1988, ao afirmar que “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados”, associado ao seu preâmbulo, quando afirma que a instituição do Estado Democrático em que se constitui a República Federativa do Brasil, mediante a promulgação da “seguinte Constituição”, visa assegurar algo que lhe é pressuposto (norma hipotética fundamental), isto é, “o exercício dos direitos sociais e individuais (dentre os quais, a propriedade), a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade”.

Pois bem, a aproximação do valor pelo princípio pode se dar pela referência direta a esse valor, tal como a igualdade, ou indireta, mediante um limite objetivo prescrito em determinado enunciado, o qual, se observado, conduz à concreção do valor, a exemplo da não cumulatividade, que procura dar concreção, por exemplo, à Justiça na tributação.

Aponta-se como critérios de distinção entre princípio, enquanto valor, e princípio, enquanto limite objetivo, a bipolaridade, a implicação, a referibilidade, a preferibilidade, a incomensurabilidade, a tendência à graduação hierárquica, a objetividade, a historicidade, a inexauribilidade e a atributividade, todos verificados no princípio, enquanto valor, mas não no princípio, enquanto limite objetivo.⁷

A par da referência ao valor em princípios explícitos ou implícitos, ou do limite objetivo, o termo princípio ainda pode ser utilizado para designar a o enunciado prescritivo que a eles faz referência, e ainda a norma jurídica construída a partir desses enunciados prescritivos carregados de valor.

Preferimos reservar o termo princípio para designar a norma jurídica carregada de valor, que é construída a partir dos enunciados prescritivos que fazem a referência direta ou indireta ao valor, ou que encerram um limite objetivo.

O que importa saber, no entanto, é que, no processo de derivação, eles, os princípios enunciados na Constituição da República, decorrem dos valores oriundos da norma hipotética fundamental ao mesmo tempo em que informam a produção de enunciados prescritivos e a construção de normas jurídicas.

7. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 159-160.

2.4 *A norma jurídica como elemento do sistema do direito positivo*

Norma jurídica é uma proposição, um juízo hipotético condicional que se constrói a partir dos enunciados prescritivos emitidos pela autoridade competente e mediante o procedimento previsto no ordenamento jurídico.

Na dinâmica do processo comunicacional, do qual faz parte o direito positivo enquanto camada de linguagem, e no cumprimento de seu mister de direcionar as relações intersubjetivas para implementar valores, o texto de lei nada mais é do que a fala, ou seja, o arranjo de estruturas e signos realizado pelo emissor da mensagem, no caso, o legislador.

As mensagens emitidas pelo legislador são os enunciados prescritivos, que tomam a forma de comandos, denominados de regras jurídicas.

Ao receber a mensagem, o operador do direito distribui o enunciado prescritivo naquela estrutura hipotético-condicional ($H \rightarrow C$) na condição de proposição-hipótese (antecedente) e proposição-tese (consequente), ligadas por um operador deôntico interproposicional, não modalizado, que revela a relação implicacional, ou causalidade jurídica, entre antecedente e consequente, construindo então, no plano das suas ideias, a norma jurídica geral e abstrata.

Verificado o fato de relevância para o direito previsto no antecedente dessa norma jurídica geral e abstrata, o operador do direito procede à sua aplicação e, com a incidência dessa norma, nasce uma determinada relação jurídica, prescrita naquela norma jurídica. Tudo isso mediante o registro da norma jurídica individual e concreta na linguagem competente.

O sistema do direito positivo é uno, tanto pela uniformidade sintática das normas jurídicas, quanto pelo fato de o processo derivativo dever consonância aos valores eleitos mediante os princípios jurídicos construídos a partir da Constituição da República, razão pela qual todas as normas encontram-se firmemente vinculadas em relações de coordenação e subordinação.

Não obstante, visando uma melhor compreensão acerca do sistema do direito positivo, a Ciência do Direito separa seu objeto de estudo em diversos setores epistemológicos, de acordo com a finalidade pretendida na regulação das condutas intersubjetivas pelas próprias normas jurídicas.

No que se convencionou chamar de direito tributário para fins didáticos, estão reunidas as normas jurídicas que digam sobre instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.⁸ A instituição de tributos, comportamento primário em função do qual se pratica o comportamento de arrecadar e fiscalizar, ocorre através da norma jurídica denominada regra-matriz de incidência.

8. Cf. *Idem*, p. 15.

A funcionalidade operacional da regra-matriz de incidência no direito tributário pode ser observada a partir do Estado e do contribuinte. No primeiro caso, é através da regra-matriz de incidência que o Estado tem condições de reunir recursos para o seu funcionamento. No segundo caso, a regra-matriz de incidência é importante para a averiguação das hipóteses fáticas que serão oneradas pelo tributo, bem como a proporção dessa oneração.

2.5 Estrutura da regra-matriz de incidência

Regra-matriz de incidência, então, é a norma jurídica que impõe a obrigação tributária ante o acontecimento de determinado fato. Sua construção parte dos enunciados prescritivos constantes de lei expedidos para o fim de instituir o tributo.

Conforme já mencionado, a estrutura lógica de toda e qualquer norma jurídica é $H \rightarrow C$, onde H é a hipótese, consubstanciada num descritor, que traz as notas de identificação de um fato, C é a consequência, isto é, um prescritor, que traz os contornos do vínculo jurídico prescrito, enquanto o vetor \rightarrow , como conectivo deôntico interproposicional, representa um dever-ser neutro, isto é, a relação de causalidade jurídica existente entre H e C .

Transpondo essa lógica para a regra-matriz de incidência, temos que H é um fato determinado, enquanto C é a relação jurídica tributária advinda em razão da ocorrência daquele fato, de modo a disciplinar o comportamento do sujeito devedor da prestação tributária perante o sujeito credor.

Tanto a hipótese quanto a consequência possuem desdobramentos, denominados de critérios.

O descritor, ou antecedente da regra-matriz de incidência, traz as notas para identificação de fatos sobre os quais a Constituição da República autorizou a instituição de tributo, mediante o critério material, relacionado com o fato propriamente dito, indicado mediante um verbo e um complemento verbal. Traz ainda o critério temporal, que localiza esse fato no tempo, e o critério espacial, que localiza esse fato no espaço.

De outro lado, o prescritor, ou consequente, da norma jurídica, traz os contornos do vínculo que se estabelecerá, por implicação deôntica, entre determinados sujeitos, regulando a conduta, prescrevendo direitos e obrigações para as pessoas envolvidas no acontecimento daquele fato. Assim é que se verifica um critério pessoal, que traz as diretrizes necessárias para identificação do devedor e do credor, e um critério quantitativo, como a base de cálculo e a alíquota, com as diretrizes necessárias para a quantificação da obrigação.

Podemos, então, esquematizar a seguinte fórmula para a regra-matriz de incidência tributária:

$$\text{RMI} = \{H [C_m \cdot C_t \cdot C_e] \rightarrow C [C_p (S_a \cdot S_p) \cdot C_q (bc \cdot alq)]\}$$

3. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O vetor da capacidade contributiva foi consagrado por grande parte das Constituições modernas, seja de forma implícita ou explícita. Algumas delas determinam uma tributação proporcional às possibilidades econômicas do contribuinte, a exemplo da Constituição Argentina de 1944, enquanto outras tantas falam em capacidade contributiva ou econômica, como a Constituição da Espanha de 1978, e a da Itália de 1947.⁹

Atualmente se encontra gravado nas letras do art. 145, § 1.º, da CF/1988, *in verbis*:

“Art. 145. (...)”

§ 1.º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

Saínez Bujanda chega a afirmar que é “raro o texto constitucional que com uma ou outra formulação, não exige no mundo moderno que os cidadãos contribuam para o custeio das cargas públicas segundo sua capacidade contributiva, normalmente equiparada à capacidade econômica e exteriorizada, para tanto, em sinais indicativos de riqueza e da renda dos sujeitos”.¹⁰

Da doutrina que se desenvolveu acerca do princípio da capacidade contributiva em países como Itália, Espanha, Argentina, Alemanha e o próprio Brasil, extrai-se as ideias, nem sempre convergentes, de que a capacidade contributiva seria causa da obrigação tributária (na Itália, Benvenuto Griziotti e Dino Jarah); de que deveria ela estar associada ao aproveitamento de serviços públicos em razão das vantagens advindas pelo fato do Estado (na Itália, Benvenuto Griziotti e Federico Mafezzoni); de que impor limitações à elaboração da lei tributária, tal como a proteção do mínimo vital (na Espanha, Saínez Bujanda; na Alema-

9. ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. *O princípio da capacidade contributiva no estado democrático de direito: dignidade, igualdade e progressividade na tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 128-130.

10. BUJANDA, Saínez apud idem, p. 131.

nha, Klaus Tipke; no Brasil, Aliomar Baleeiro, Rubens Gomes de Souza, Alfredo Augusto Becker), a proibição de confisco e a progressividade na tributação (na Itália, Emilio Giardina; na Argentina, Hector B. Villegas; no Brasil, Aliomar Baleeiro); de que seria sinônimo de justiça tributária (na Itália, Emilio Giardina; na Espanha, Saínz Bujanda e Cortés Dominguez); de que estaria intimamente associado à igualdade (na Espanha, Cortés Dominguez; na Argentina, Hector B. Villegas), e de que teria fundamento no dever de solidariedade social, assumindo importante papel na distribuição de riqueza (na Itália, Francesco Moschetti).¹¹

Na doutrina nacional, encontramos ainda o trabalho de Marcelo S. Rohenkohl, no sentido de investigar a dimensão dessa tal condição econômica do contribuinte, demonstrando estar na própria Constituição da República, principiando pelo fundamento da dignidade da pessoa humana, as diretrizes que informam a partir de onde se verifica no contribuinte a capacidade de contribuir.¹²

De relevância para o presente trabalho, é importante ressaltar que a doutrina também identifica no vetor da capacidade contributiva as ideias de que apenas fatos indiciários de capacidade contributiva podem desencadear o nascimento da obrigação tributária (na Itália, Emilio Giardina; na Espanha, Saínz Bujanda; na Argentina, Hector B. Villegas).¹³

Partindo dessa ideia, a doutrina passou a distinguir entre capacidade contributiva absoluta e capacidade contributiva relativa, sendo preponderante a primeira no momento da eleição das hipóteses de incidência. A segunda, por sua vez, é determinante na quantificação do montante a ser pago (na Espanha, Saínz Bujanda, Cortés Dominguez e Martín Delgado; no Brasil).¹⁴

Como se vê, os estudos doutrinários elaborados lograram identificar no princípio da capacidade contributiva uma derivação dos valores da igualdade e da justiça, valores esses que informaram a promulgação da Constituição da República de 1988, como afirmado em seu preâmbulo.¹⁵

De outro lado, podemos notar que o princípio da capacidade contributiva mantém estreita relação com o princípio que afirma o direito de propriedade,¹⁶

11. ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. Op. cit., p. 128-159.

12. Idem, *ibidem*.

13. Idem, *ibidem*.

14. Idem, *ibidem*.

15. Cf. explanação feita à p. 14.

16. Que, entendo eu, também está gravado no preâmbulo, embora indiretamente, quando se reporta ao “exercício dos direitos sociais e individuais” e, mais à frente, no art.

pois se aquele visa uma tributação que seja justa, este se encontra “alojado no cerne de todas as situações materiais que sofrem o impacto tributário”, sendo “uma preocupação constante do legislador no desempenho da tarefa legislativa e requer contínua vigilância dos cidadãos, para vê-lo efetivamente garantido na conformidade da proteção constitucional”.¹⁷

Com essas considerações, é possível afirmar que a preocupação do princípio da capacidade contributiva é a existência de substrato econômico a suportar a imposição fiscal, o que se verifica sempre que a incidência tributária recair sobre fatos que tragam em si signos presuntivos de riqueza, desprezando nessa escolha aqueles que não o tenham.

O princípio pode ser determinado num momento pré-jurídico, constituindo norma jurídica de estrutura, endereçada ao legislador e ao operador do direito, quando, então, a capacidade contributiva é absoluta, ou objetiva, e se consubstancia no dever de eleger fatos que carreguem consigo signos presuntivos de riqueza para integrarem o antecedente da regra-matriz de incidência.

É desse momento pré-jurídico que trata o art. 145, § 1.º, da CF/1988.

Como se observa no respectivo enunciado prescritivo, o princípio da capacidade contributiva, nessa acepção objetiva, não se estende a todas as espécies de tributos, mas apenas aos impostos.

4. TRIBUTO

4.1 Definição do conceito de tributo

O termo tributo é uma palavra ambígua, à qual se tem atribuído diversas significações. O legislador optou por definir esse conceito, como se vê no art. 3.º do CTN, *in verbis*:

“Art. 3.º Tributo é toda prestação pecuniária, compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

As principais características que permitem isolar a figura do tributo de outros institutos jurídicos são a compulsoriedade, ou a não voluntariedade, o caráter pecuniário e a origem em fato lícito, sendo que o enunciado prescritivo ainda diz sobre a necessidade de atividade administrativa plenamente vinculada.

5.º, *caput*, sob a rubrica *Dos direitos e deveres individuais e coletivos*, garante a *inviolabilidade do direito à propriedade*.

17. CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 172.

Na esteira do art. 3.º do CTN, é possível afirmar que “tributo é (...) prestação”. Trata-se do objeto de uma relação jurídica, do tipo *dar*. *Dar moeda* ou algo cujo valor nela se possa exprimir, o que caracteriza essa prestação como pecuniária.

Sobre a origem em fato lícito, é importante considerar as disposições do art. 113, § 1.º, e do art. 114 do CTN,¹⁸ as quais revelam que a obrigação tributária surge com a ocorrência do *fato gerador*, e que o *fato gerador* é a situação necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária, excluindo-se daí o ato ilícito, já que *tributo* é prestação *que não constitua sanção de ato ilícito*. Quer dizer, os tributos podem se originar somente de fatos lícitos, o que afasta as multas impostas por infração a determinado dever, bem como as indenizações de que é credor o Estado.

De outro lado, a expressão “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” não é critério determinante para a identificação de determinada prestação como sendo *tributo*, pois existem relações jurídicas igualmente tributárias, já que reúnem a característica da compulsoriedade, do caráter pecuniário e da origem em fato lícito, mas que são cobradas mediante atividade exercida pelo próprio particular, quando cumpre os deveres instrumentais e compila na sua escrituração fiscal informações que revelam a ocorrência da situação definida em lei.

Talvez o traço mais importante do tributo seja o fato de ser instituído em lei.

Considerando aquela já mencionada estrutura normativa ($H \rightarrow C$), temos que a hipótese, na relação de *causalidade jurídica*, é a causa¹⁹ da consequência. Em outras palavras, a hipótese é a causa da relação jurídica obrigacional tributária.

O art. 150, I, da CF/1988²⁰ revela que a obrigação tributária deve estar prevista em lei, de onde surge o que impropriamente se convencionou chamar de

18. Art. 113 do CTN: “A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1.º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

(...)

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

19. Causa no sentido de pressuposto da obrigação tributária, e não como fator determinante de seu nascimento, pois, como explanado na p. 15-16, o que faz nascer a obrigação tributária é a aplicação e a incidência da norma geral e abstrata, mediante o relato em linguagem competente daquilo que o CTN chama impropriamente de “fato gerador”.

20. Art. 150 da CF/1988: “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”.

compulsoriedade, porque pretende fazer oposição às obrigações decorrentes de negócios jurídicos.

Na verdade, as obrigações decorrentes de negócios jurídicos, embora também sejam compulsórias, tem como causa a vontade das partes, isto é, a finalidade negocial.²¹ Nesse passo, *tributo* consegue se manter isolado das prestações devidas ao Estado em razão de contrato administrativo.

Voltando ao que dispõe o art. 113, § 1.º, e do art. 114 do CTN, e mais o art. 3.º, no sentido de que a obrigação tributária surge com a ocorrência do *fato gerador*, que é a situação necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária, é possível concluir que aquela mencionada hipótese (H → C) deve estar tipificada em lei como causa de uma obrigação tributária.

Eis o princípio da legalidade e seu corolário, o princípio da tipicidade cerrada, que informam a construção da regra-matriz de incidência, isto é, da norma jurídica que institui o tributo.

Sendo assim, independentemente de se considerar o tributo como quantia em dinheiro, como prestação, como direito subjetivo, como relação jurídica, como norma jurídica ou como norma, fato e relação jurídica,²² o instituto deve levar em conta essas três características: compulsoriedade, aqui entendido como instituído em lei, caráter pecuniário e origem em fato lícito.

4.2 Classificação dos tributos

A depender do regime jurídico em que se insere a relação jurídica tributária, a prestação pecuniária *tributo* carrega uma determinada nomenclatura.

Para a Ciência do Direito, a classificação dessas prestações pecuniárias, segundo critérios extraídos da regra-matriz de incidência ou de outra norma jurídica que diga respeito sobre o pressuposto ou a finalidade de sua instituição,

21. Cf. RODRIGUES, Silvio: “Dentre os atos lícitos, dever-se-ia separar os inspirados num propósito negocial, ou seja, na deliberação de alcançar um efeito jurídico – e teríamos então o negócio jurídico, dos atos meramente lícitos, onde o efeito jurídico alcançado não é perseguido pelo agente”. *Direito civil: parte geral*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 162. E ainda, cf. VENOSA, Silvio de Salvo: “Para nós, a causa é aquele motivo que tem relevância jurídica. Confunde-se com o objeto do negócio. (...) Numa compra e venda, por exemplo, o comprador pode ter os mais variados motivos para realizar o negócio: especular o mercado, utilizar a coisa para seu uso, dar em locação etc. Todos esses motivos, porém, não têm relevância jurídica. O motivo com relevância jurídica será receber a coisa, mediante o pagamento”. *Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. São Paulo: Atlas, 2001. p. 392-393.

22. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 19.

assume relevância especial na identificação do regime jurídico ao qual elas se submetem.

Com isso, a classificação só tem sentido quando se presta ao conhecimento do objeto classificado e à identificação do regime jurídico, e é exatamente isso que influencia a escolha do critério, de modo que um determinado critério será útil na identificação de parte do regime jurídico aplicável, mas podendo ser inútil na identificação da outra parte.

E porque o objeto da Ciência do Direito é o direito positivo, que tem como elemento a norma jurídica, e também porque essa norma jurídica, nas suas relações de coordenação e subordinação, desencadeia a aplicação de outras normas jurídicas, é que a escolha do critério tem de partir de uma norma jurídica.

Dessa forma, para a primeira parte da classificação proposta neste trabalho, adota-se o critério intranormativo, também considerado por Paulo de Barros Carvalho,²³ e que consiste no binômio da hipótese de incidência/base de cálculo, que integram a regra-matriz de incidência.

Sendo assim, a primeira divisão gira em torno da circunstância de estar o critério material relacionado ou não com uma atuação de interesse público.

Nessa primeira parte da classificação, então, se o critério material estiver relacionado com uma atuação de interesse público, teremos os tributos vinculados. Não havendo essa exigência de vinculação, teremos então os tributos não vinculados, cujo critério material se insira, em oposição aos tributos vinculados, no instituto de direito privado do *ato jurídico* ou do *negócio jurídico*, aos quais chamaremos de impostos.

Das espécies tributárias estabelecidas no art. 145 da CF/1988, são tributos vinculados a taxa (inc. II) e a contribuição de melhoria (inc. III), e não vinculados os impostos (inc. I).

Além dessas três espécies, a Constituição da República ainda se refere aos empréstimos compulsórios (art. 148), às contribuições sociais específicas (art. 149, art. 212, § 5.º, art. 239 e art. 240), às contribuições sociais para custeio da seguridade social (art. 195), à contribuição de intervenção no domínio econômico (art. 149), à contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149) e às contribuições para custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A).

23. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 378.

Para Paulo de Barros Carvalho,²⁴ as contribuições, de um modo geral, e os empréstimos compulsórios ou serão taxa ou serão impostos, dentro dessa primeira classificação e para a qual se prescindiu completamente de outros critérios, como o pressuposto que autoriza sua instituição, ou a destinação da receita arrecadada, ou ainda a restituibilidade do valor vertido aos cofres públicos.

Nessa concepção, é inegável que a classe dos impostos abrangerá espécies que, embora semelhantes quanto ao binômio hipótese de incidência/base de cálculo, não deixam de ser substancialmente diferentes em função de outros fatores, exatamente aqueles de que se prescindiu no primeiro momento da classificação, e que condicionam os diferentes regimes jurídicos.

Levando isso em consideração, é possível prosseguir com uma nova divisão de classes, que poderá ter critério ainda intranormativo, ou mesmo critério internormativo.

Os critérios internormativos não deixam de ser jurídicos apenas porque buscam dados que não se encontram inseridos no âmbito da regra-matriz de incidência. Fazem parte, isto sim, de outras normas jurídicas que dizem sobre a relação jurídico-política da atuação do Estado em prol do cidadão e da coletividade, e para a qual a regra-matriz de incidência figura como instrumento. Instrumento porque é a regra-matriz de incidência que permite ao Estado arrecadar dinheiro para custear essa sua atuação.

A ideia principal aqui é de que a regra-matriz de incidência, como norma jurídica atinente ao setor epistemológico do direito tributário, não constitui parcela isolada do ordenamento jurídico. É um meio que se presta a determinado fim previsto em norma jurídica atinente a um outro setor epistemológico, e é em função desse fim que o meio se encontra legitimado na Constituição da República e é regulado dentro do direito tributário de determinada maneira, e não de outra.

A própria Constituição da República faz menção expressa à destinação do produto arrecadado, quando veda a vinculação da receita obtida pela arrecadação de impostos, conforme o art. 167, IV, que contrapõe a ideia contida no art. 4.º do CTN, bem como quando diz no art. 195 sobre as contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, por exemplo.

Da mesma forma o critério da restituibilidade, cuja referência, a restituição, é traço que diferencia o regime jurídico tributário do empréstimo compulsório do regime jurídico das contribuições, ou dos impostos propriamente ditos, por exemplo.

24. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de...* cit., p. 33 e 44.

Pois bem, no que diz respeito aos tributos vinculados a uma atuação de interesse público, valendo-se do subcritério²⁵ da pessoa que exerce essa atuação, temos os tributos vinculados a uma atuação estatal e os tributos vinculados a uma atuação paraestatal.²⁶

Enquanto os primeiros (os da atuação estatal), pelo subcritério da referibilidade ao contribuinte, permite distinguir os tributos vinculados a uma atuação diretamente referida ao contribuinte, constituindo um verdadeiro serviço público, dos tributos vinculados a uma atuação indiretamente referida ao contribuinte, como é o caso da contribuição de melhoria, os segundos (os da atuação paraestatal) permite vislumbrar as chamadas contribuições de interesse das categorias econômicas e profissionais, típica hipótese de parafiscalidade,²⁷⁻²⁸ cujo fato gerador “reside no exercício, pelo contribuinte, de determinada atividade profissional ou econômica, a que se atrelam as funções (de interesse público) exercidas pela entidade credora das contribuições (fiscalização, representatividade, defesa de interesses etc.)”.²⁹

Pelo subcritério da divisibilidade, temos os tributos em que o serviço público (ou a atuação estatal diretamente referida ao contribuinte) é divisível, quando, então, cobra-se a taxa, e os tributos em que o serviço público é indivisível, como na hipótese da contribuição para custeio do serviço de iluminação pública.

Já sobre os tributos não vinculados, a que chamamos de impostos, valendo-se do subcritério da destinação específica, teremos os impostos sem destinação específica que, na classificação de Fabiana Del Padre Tomé, seriam os

25. Subcritério porque orienta uma subdivisão, fazendo surgir subclasses.

26. Na lição de JUSTEN FILHO, Marçal: “Entidade paraestatal ou serviço social autônomo é uma pessoa jurídica de direito privado criada por lei para, atuando sem submissão à Administração Pública, promover o atendimento de necessidades assistenciais e educacionais de certas atividades ou categorias profissionais, que arcam com sua manutenção mediante contribuições compulsórias”. *Curso de direito administrativo*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 250-251.

27. Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 112.

28. Entendemos que, na parafiscalidade, o tributo serve para financiar entidade diversa da pessoa política competente. Seu produto é disponibilizado à entidade, a qual é indicada pela regra-matriz de incidência para figurar na sujeição ativa da relação jurídica tributária. Tal pessoa, que poderá ser pessoa jurídica de direito público ou entidade paraestatal, receberá a sujeição ativa do tributo e a disponibilidade dos recursos arrecadados para a consecução de sua finalidade pública ou social.

29. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 55.

“impostos em geral, cujo produto da arrecadação não pode ser vinculado em virtude da vedação constitucional constante do art. 167, IV”,³⁰ em contraposição aos impostos com destinação específica.

Prosseguindo, encontramos o subcritério da restituibilidade, que permite distinguir os impostos com destinação específica não restituíveis, conhecidos como contribuições, e os restituíveis, conhecidos como empréstimos compulsórios.

De relevância para o presente trabalho, com relação às contribuições, isto é, os impostos com destinação específica não restituíveis, pode-se utilizar ainda o subcritério da especificidade da destinação, abrindo as seguintes subclasses: das contribuições de intervenção no domínio econômico, sempre que “sua arrecadação for destinada ao custeio da intervenção da União no domínio econômico”,³¹ a qual, além dessa circunstância, distingue-se das demais contribuições por haver um pressuposto autorizador de sua instituição, qual seja, “uma situação de desequilíbrio de mercado”;³² das contribuições sociais.

Estas, por sua vez, podem ter uma destinação mais específica ainda, dentro da área social. Se não o tiver, estaríamos diante das contribuições sociais gerais, que podem livremente ser instituídas por lei ordinária, submetendo-se ao princípio da anterioridade ordinária e nonagesimal (art. 195, § 6.º, c/c art. 149, ambos da CF/1988).

Se o produto da arrecadação tiver a destinação de financiar a seguridade social, sua instituição por lei ordinária deve estar atrelada às hipóteses de incidência estabelecidas no art. 195 da Constituição da República, além de não se submeterem ao princípio da anterioridade ordinária (art. 195, § 6.º, c/c o art. 149 da CF/1988). Nova fonte de custeio, no entanto, se submete à exigência de lei complementar (art. 195, § 4.º, c/c o art. 154, I, da CF/1988).

É possível ainda fazer outras subdivisões, como, por exemplo, dos impostos fiscais e extrafiscais, bem como da contribuição interventiva como instrumento de custeio da intervenção ou como o instrumento da própria intervenção.³³

30. TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2002. p. 25.

31. GAMA, Tácio Lacerda. *Norma de competência tributária para instituição de contribuições interventiva*. Dissertação de Mestrado, São Paulo, PUC, 2002, p. 97.

32. BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 114.

33. Cf. lição de Marco Aurelio Greco: “a contribuição de intervenção pode assumir a função de instrumento de custeio de despesas para que a intervenção se viabilize, ou ela própria ser o instrumento de intervenção (por exemplo, como equalizadora

Como se vê, quanto maior o número de critérios utilizados, mais complexa será a classificação, mas igualmente será maior a visibilidade das peculiaridades específicas para fins de definição e identificação de regime jurídico.

5. CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS E CONTRIBUIÇÃO AO PIS

5.1 *O campo material aberto à competência tributária da União*

Como peça inaugural do sistema do direito positivo, a Constituição da República traz comandos vetoriais capazes de dar a necessária coesão a todo o sistema.

No que diz ao Sistema Tributário Nacional, a Constituição dispõe “sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes”.³⁴

Na sistemática da repartição de competência entre as pessoas políticas que integram a República Federativa do Brasil, constituída como Estado Democrático de Direito, nos termos de seu art. 1º, a Constituição houve por bem em discriminar os campos materiais da realidade social sobre os quais autorizou a incidência de determinados tributos quando do exercício dos respectivos poderes de tributar.

A forma como foi regulado o Sistema Tributário Nacional, mediante “tratamento amplo e minucioso, encartado numa Constituição rígida, acarreta como consequência inevitável um sistema tributário de acentuada rigidez”, dando, desse modo, “pouca mobilidade ao legislador ordinário, em termos de exercer seu gênio criativo”,³⁵ e menos liberdade ainda à Administração Pública, que deve observar estritamente as normas escalonadas do ordenamento jurídico, por conta das faces do princípio da legalidade, seja como dever seu, nos termos do art. 37, seja como garantia do cidadão, consoante o art. 5º, II, ou do contribuinte, a teor do disposto no art. 150, I.

de preços ou custos)”. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – parâmetros para sua criação. In: GRECO, Marco Aurelio (coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 27.

34. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de...* cit., p. 157.

35. *Idem*, p. 158.

Sendo assim, os campos materiais discriminados na Constituição da República jamais poderão ser ampliados, seja pela lei instituidora do tributo, seja pela prática administrativa quando da construção da regra-matriz de incidência, mediante adoção de definição diversa para os termos utilizados no texto constitucional. Nesse sentido, ademais, dispõe o já mencionado art. 110 do CTN.³⁶

E para delimitar o poder de tributar da União, relativo à contribuição ao PIS, a Constituição da República, em seu art. 239,³⁷ optou pelo termo faturamento, ao manter o instituto, conceito ou forma de direito privado que havia sido utilizado pela LC 7/1970.

A LC 7/1970 instituiu o Programa de Integração Social, cuja finalidade originária era promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, e que seria executado mediante fundo de participação.

Para determinar os recursos que comporiam o tal fundo, o art. 3.º da mencionada Lei utilizou o termo faturamento:

“Art. 3.º O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:

(...)

b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento...”

Com relação à Cofins, a Constituição da República, no texto original do art. 195, I, também optou pelo termo faturamento.

Por essa razão, a Cofins foi instituída mediante a LC 70/1991, utilizando o termo faturamento, *in verbis*:

“Art. 1.º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

36. Cf. explicado à p. 9.

37. Art. 239 da CF/1988: “A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar n. 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3.º deste artigo”.

Art. 2.º 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.”

Isso colocou a Cofins e o PIS, dentro da classificação proposta no capítulo anterior, na classe dos impostos, porque o critério material a elas possível, não sendo vinculado a uma atuação de interesse público, deve partir de um negócio jurídico do contribuinte onde se verifique o faturamento.

No entanto, desde que foram instituídas, o PIS e a Cofins sofreram algumas alterações em suas regras-matrizes de incidência, em especial, no critério material.

Dentre elas, destaca-se a alteração do termo faturamento para o termo receita bruta, consoante as disposições da Lei 9.718/1998.

Segundo a redação de seu art. 3.º, § 1.º, o faturamento corresponderia à receita bruta da pessoa jurídica, entendida como “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”.

Como somente o termo faturamento era previsto pela Constituição da República, a alteração introduzida pelo art. 3.º, § 1.º, da Lei 9.718/1998, implicou tributação fora do campo material aberto à competência da União, já que o termo receita bruta é bem mais abrangente do que o termo faturamento.

A receita bruta, que na própria dicção do dispositivo representa a totalidade das receitas da pessoa jurídica, compreende a receita operacional, termo vinculado ao faturamento para designar as receitas decorrentes da atividade empresarial, do objeto social da pessoa jurídica, além de compreender também as demais espécies de receitas, tais como receitas financeiras, receitas de aluguel de imóveis da pessoa jurídica etc.

A tentativa de validar esse alargamento através da edição da EC 20/1998, que alterou o inc. I daquele dispositivo para, na alínea *b*, colocar o termo receita ao lado do termo faturamento, não impediu o STF de reconhecer a inconstitucionalidade do art. 3.º, § 1.º, da Lei 9.718/1998, em sessão de julgamento realizada em 09.11.2005, nos Recursos Extraordinários 357.950/RS, 390.840/MG, 358.273/RS e 346.084/PR.

O que se tem hoje é que a autorização constitucional à União para instituição das mencionadas contribuições sociais encontra-se limitada aos termos faturamento e, com relação à Cofins, também ao termo receita.

É necessário, então, alcançar a definição do conceito de faturamento e receita, para a correta delimitação da hipótese de incidência autorizada pela Constituição da República.

5.2 Definição do conceito de faturamento e receita

Ao regular a existência e atuação dos agentes do comércio, hoje compreendidos na ideia de empresário, o direito positivo se viu obrigado a considerar dois tipos de ocorrência social: o faturamento e a receita.

Considerando o que dispõe o art. 503 do CCo,³⁸ editado em 25.06.1850, na regulação do comércio marítimo, o termo receita já denotava a totalidade dos recebimentos.

Ao tratar do tema, Fernando Netto Boitteux explica que, se havia “um conceito de receita no direito privado, este conceito é de totalidade dos recebimentos, não importando a que título”.³⁹

O termo faturamento, por sua vez, era um pouco mais restritivo, denotando a ideia de emissão de fatura. Conforme inteligência do art. 1.º da Lei 187/1936,⁴⁰ as faturas eram emitidas sempre que se realizavam negócios a prazo relacionados com a atividade principal da empresa, a qual, por muito tempo, foi classificada em venda ou prestação de serviços.

Vejamos a respeito a lição de José Souto Maior Borges:⁴¹

“Faturamento corresponde ao ato ou conjunto de faturar. Expedir fatura é o resultado desses atos. Fatura é o documento que indica a quantidade e qualidade de mercadorias vendidas, peso, preço e condições de pagamento etc. (...) Esse caráter formal e documental do faturamento permite não obstante desvinculá-lo da totalidade das receitas da empresa, dado que o faturamento só corresponde – até porque não poderia ser de outro modo – a receitas faturáveis, não a outras receitas ou ingressos estranhos aos resultados operacionais da empresa. Faturamento é pois a documentação decorrente da extração de

38. Art. 503 do Código Comercial: “O segundo livro será da Receita e Despesa da Embarcação; e nele, debaixo de competentes títulos, se lançará, em forma de contas correntes, tudo quanto o capitão receber e despender respectivamente à embarcação; abrindo-se assento a cada um dos indivíduos da tripulação, com declaração de seus vencimentos, e de qualquer ônus a que se achem obrigados, e a cargo do que receberem por conta de suas soldadas”.

39. BOITTEUX, Fernando Netto. Incidência da Cofins sobre as variações cambiais. *Revista Dialética de Direito Tributário* 101/165.

40. Art. 1.º da Lei 187/1936: “Nas vendas mercantis a prazo entre vendedor e comprador domiciliados no território brasileiro, aquelle é obrigado a emitir e entregar ou remeter a este a factura ou conta de venda e respectiva duplicata, que este lhe devolverá, depois de assignal-a, ficando com aquella”.

41. BORGES, José Souto Maior. As contribuições sociais (PIS/Cofins) e a jurisprudência do STF *Revista Dialética de Direito Tributário* 118/76.

faturas comerciais, correspondente às mercadorias vendidas ou serviços prestados pela empresa.”

Como se vê, o faturamento só tem lugar em negócio jurídico relacionado com a atividade principal da empresa.⁴²

Sendo assim, nem toda receita era faturamento, quando, por exemplo, uma empresa dedicada à indústria recebia o preço da venda de um item de seu ativo imobilizado. Da mesma forma, nem todo faturamento era receita, quando, por exemplo, o cliente de uma empresa dedicada ao comércio não honrava o pagamento das mercadorias adquiridas e que, portanto, haviam sido faturadas.

A fim de estabelecer a segurança necessária quanto à utilização desses termos, a doutrina e a jurisprudência trataram de enfrentá-los levando em conta a evolução da prática empresarial e o uso desses termos no próprio mercado.

Com base nessas circunstâncias, estabeleceu-se uma interseção entre o conjunto das receitas (totalidade dos recebimentos) e o conjunto dos faturamentos (direito de crédito advindo da atividade empresarial) para considerar como fato de relevância econômica para o direito tributário, dentre a totalidade dos recebimentos, apenas aqueles que tivessem decorrido da atividade principal da empresa.

De acordo com essa ideia, o que tivesse sido faturado, mas não recebido, não era faturamento, da mesma forma que o recebimento não originado da atividade principal não se considerava receita bruta.

É o que já ensinava Geraldo Ataliba e Cleber Giardino:⁴³

“Em primeiro lugar, esse fato – consistente em ‘emitir faturas’ – não tem, em si mesmo, nenhuma relevância econômica. É mera decorrência de outro acontecimento – este sim, economicamente importante – correspondente à realização de ‘operações’ ou atividades da qual esse faturamento decorre. Em segundo lugar, fosse o fato de ‘emitir faturas’ a hipótese de incidência desse tributo destinado ao PIS e o tributo – ao contrário do que é cediço e corrente – seria enquadrável na classe dos subordinados ao ‘princípio documental’ que, assim, com clareza meridiana, é exposto por Amílcar de Araújo Falcão: ‘Pode, para tal fim, o legislador, efetivamente, consagrar um dos dois princípios, critérios ou técnicas: a) o princípio negocial (...) b) o princípio documental (...)’

42. Tal ideia foi claramente considerada pelo Min. Ilmar Galvão no julgamento do RE 150.764/PE, e pelo Min. Moreira Alves, no julgamento da ADC 1-1/DF, como será visto adiante.

43. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. PIS – Exclusão do ICM de sua base de cálculo. *Revista de Direito Tributário* 35/153-154.

que consiste no acréscimo de um *plus* à configuração do fato gerador, com a exigência de que, além da essencial consistência do fato, ato ou negócio que nele se contém (*gestum id quod interest* – tal fato tenha por forma de exteriorização uma versão documental, um *scriptum*, um instrumento específico (*Fato gerador da obrigação tributária*. 4. ed. São Paulo: Ed. RT, 1977. p. 79)’.)

Vale dizer: fosse essa a hipótese, e, v.g., o contribuinte que vendesse a vista, sem emitir faturas, não pagaria PIS. O tributo só recairia sobre as vendas ‘exteriorizadas em faturas’, ou seja, sobre a documentação referente à operação a prazo, o que, sabidamente, nunca foi pretendido ou sustentado pela doutrina formada sobre esse tributo, nem decorre, mediata ou imediatamente, da lei. Parece, pois, visível que o fato pressuposto na expressão ‘faturamento’ não é o ‘emitir faturas’, ‘realizar faturamento’, ou conceito equivalente, porém, outro, de distinta consistência...”

Equiparou-se, portanto, os conceitos de faturamento e receita bruta, cuja definição compreende apenas os recebimentos efetivos oriundos da atividade empresarial típica.

A questão foi enfrentada pelo STF no julgamento do RE 150.755/PE,⁴⁴ com o qual se questionou a constitucionalidade do art. 28 da Lei 7.738/1989, ao definir a receita bruta como base de cálculo do fim social, quando o art. 195, I, da CF/1988, só aludia ao termo faturamento.

A ementa do respectivo acórdão apontou que:

“8. A contribuição social questionada se insere entre as previstas no art. 195, I, CF e sua instituição, portanto, dispensa lei complementar: no art. 28 da Lei 7.738/1989, a alusão a *receita bruta* como base de cálculo do tributo, para conformar-se ao art. 195, I, da Constituição, há de ser entendido segundo a definição do Dec.-lei 2.397/1987, que é *equiparável à noção corrente de faturamento das empresas de serviço.*” (grifamos).

Em seu voto, o Min. Sepúlveda Pertence assim se pronunciou:

“(...) a substancial distinção pretendida entre receita bruta e faturamento – cuja procedência teórica não questiono –, não encontra respaldo atual no quadro do direito positivo pertinente à espécie, ao menos, em termos tão inequívocos que induzisse, sem alternativa, à inconstitucionalidade da lei.”

E assim concluiu:

“Por tudo isso, não vejo inconstitucionalidade no art. 28 da Lei 7.738/1989, a cuja validade entendo restringir-se o tema deste recurso extraordinário, desde

44. STF, RE 150.755/PE, Pleno, j. 18.11.1992, rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 20.08.1993, p. 16322.

que nele a ‘receita bruta’, base de cálculo da contribuição, se entenda referida aos parâmetros de sua definição no Dec.-lei. 2.397/1987, de modo a *conformá-la à noção de faturamento* das empresas prestadoras de serviço” (grifamos).

O Min. Moreira Alves, por sua vez, afirmou que:

“Adotando essa interpretação restritiva de receita bruta – e afasto a objeção decorrente do art. 110 do CTN, pois *essa exegese equipara, no caso, a receita bruta à resultante do faturamento*, e assim se amolda à Constituição que se refere a este –, acompanho, com a devida vênia, o eminente Ministro Sepúlveda Pertence” (grifamos).

O Min. Néri da Silveira, por fim, manifestou o seguinte entendimento:

“E essa exegese implica conceito de receita bruta, tal qual já se vem entendendo em diplomas legais, isto é, *receita bruta equivale a faturamento*. Com essa compreensão, penso que o dispositivo é válido. Considero que com tal extensão conferida a ‘receita bruta’, para os efeitos de aplicação do art. 28, a norma não é inconstitucional” (grifamos).

No julgamento do RE 150.764/PE,⁴⁵ o Min. Ilmar Galvão explicou que:

“De outra parte, o Dec.-lei 2.397/1987, que alterou o Dec.-lei 1.940/1982, em seu art. 22, já havia conceituado a receita bruta do art. 1.º, § 1.º, do mencionado diploma legal como a *receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, conceito esse que coincide com o de faturamento que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura*, formalidade exigida tão somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1.º da Lei 187/1936)” (grifamos).

Exatamente esse entendimento foi adotado pelo Ministro Moreira Alves no julgamento da ADC 1-1/DF,⁴⁶ que declarou constitucional o art. 2.º da LC 70/1991, no que equiparou aqueles termos ao estabelecer como base de incidência da Cofins o “faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza”:

“Note-se que a LC 70/1991, ao considerar o faturamento como a *receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza nada mais fez do que lhe dar a conceituação de faturamento* para

45. STF, RE 150.764/PE, Pleno, j. 16.12.1992, m.v., rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 02.04.1993, p. 5623.

46. STF, ADC 1-1/DF, Pleno, j. 01.12.1993, v.u., rel. Min. Moreira Alves, DJ 16.06.1995, p. 18213.

efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Min. Ilmar Galvão, no voto que proferiu no RE 150.764 (...)” (grifamos).

Ainda nesse julgamento, é salutar o pronunciamento do Min. Ilmar Galvão:

“Por fim, assinale-se a ausência de incongruência do excogitado art. 2.º da LC 70/1991, com o disposto no art. 195, I, da CF/1988, ao definir ‘faturamento’ como ‘a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e serviços e de serviço de qualquer natureza.’

De efeito, *o conceito de receita bruta não discrepa do faturamento*, na acepção que este termo é utilizado para efeitos fiscais, seja, o que corresponde ao produto de todas as vendas, não havendo qualquer razão para que lhe seja restringida a compreensão, estreitando-o nos limites do significado que o termo possui em direito comercial, seja, aquele que abrange tão somente as vendas a prazo (art. 1.º da Lei 187/1968), em que a emissão de uma ‘fatura’ constitui formalidade indispensável ao saque da correspondente duplicata.” (grifamos).

Essa questão voltou a ser debatida em 09.11.2005, no julgamento dos Recursos Extraordinários 357.950/RS,⁴⁷ 390.840/MG,⁴⁸ 358.273/RS⁴⁹ e 346.084/PR,⁵⁰ onde se discutia a constitucionalidade do § 1.º do art. 3.º da Lei 9.718/1998, que, embora seu *caput*, combinado com o art. 2.º, admitisse a equiparação de faturamento e receita bruta, pretendeu, todavia, ampliar ilegitimamente a respectiva definição, na tentativa de fazer com que o fato jurídico relevante abrangesse “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”.

O artifício da lei residia em que não só a contraprestação pela atividade empresarial típica, mas também outras receitas (como a receita financeira, por exemplo) e meras entradas passassem a sofrer a incidência dessas contribuições.

As ementas desses quatro acórdãos são idênticas, e todas elas já apontam:

“A jurisprudência do Supremo, ante a redação do art. 195 da Carta Federal anterior à EC 20/1998, consolidou-se no sentido de tomar as *expressões receita*

47. STF, RE 357.950/RS, Pleno, j. 09.11.2005, m.v., rel. Min. Marco Aurélio, DJ 15.08.2006, p. 24, Ementário n. 2242-1, p. 1, RTJ 199-2/748.

48. STF, RE 390.840/MG, Pleno, j. 09.11.2005, m.v., rel. Min. Marco Aurélio, DJ 15.08.2006, p. 25, Ementário n. 2242-3, p. 372, RDDT n. 133/214-215.

49. STF, RE 358.273/RS, Pleno, j. 09.11.2005, m.v., rel. Min. Marco Aurélio, DJ 15.08.2006, p. 25, Ementário n. 2242-2, p. 187.

50. STF, RE 346.084/PR, Pleno, j. 09.11.2005, m.v., rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 01.09.2006, p. 19, Ementário n. 2245-6, p. 1170.

bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1.º do art. 3.º da Lei 9.718/1998, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.” (grifamos).

No voto constante do acórdão do RE 357.950/RS, o Min. Marco Aurélio manifestou o seguinte entendimento:

“Nessa parte, provejo o recurso extraordinário e com isso acolho o pedido formulado na inicial, referente à base de cálculo da contribuição, ou seja, *para que se entenda, como receita bruta ou faturamento, o que decorre quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços, não se considerando receita bruta diversa”* (grifamos).

Pela clareza com que explica a já aludida interseção entre o conjunto das receitas e o conjunto dos faturamentos, é importante destacar alguns excertos do voto-vista do Min. Cezar Peluso:

“Faturamento nesse sentido, isto é, entendido como resultado econômico das operações empresariais típicas, constitui base de cálculo da contribuição, enquanto representação quantitativa do fato econômico tributado.

(...)

Como se vê sem grande esforço, o substantivo receita designa aí o gênero, compreensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial. Todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, receita (gênero). Mas nem toda receita será operacional, porque pode havê-la não operacional.

(...)

(...) como já visto, *faturamento também significa percepção de valores e, como tal, pertence ao gênero ou classe receita, mas com a diferença específica de que compreende apenas os valores oriundos do exercício da atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços (venda de mercadorias e de serviços)”* (grifamos).

Nesse passo, é importante trazer aqui a lição de Roque Antonio Carrazza:⁵¹

“Noutras palavras, faturamento é a contrapartida econômica, auferida, como riqueza própria, pelas empresas em razão do desempenho de suas atividades típicas.”

51. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 481.

A equiparação dos termos faturamento e receita bruta, com definição limitada ao efetivo recebimento oriundo da atividade empresarial típica, encontra-se tão assente que o próprio Colendo STF apresentou a Proposta de Súmula Vinculante 22, cuja apreciação foi adiada na sessão de 04.02.2010.⁵²

A proposta consiste em estabelecer que “é inconstitucional o § 1.º do art. 3.º da Lei 9.718/1998, que ampliou o conceito de receita bruta, a qual deve ser entendida como a proveniente das vendas das mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza” (grifamos).

Dentro dessa perspectiva, conclui-se que o substrato econômico resultante da interseção entre o conjunto das receitas e o conjunto dos faturamentos é tão somente a contraprestação recebida nos negócios operacionais da empresa.

É isso que se tem entendido por faturamento, como sinônimo de receita ou de receita bruta.

Sendo assim, é forçoso reconhecer que a hipótese de incidência do PIS e da Cofins é o efetivo recebimento (receita bruta) de contraprestação de venda de mercadorias ou de prestação de serviços (faturamento).

6. INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS SOBRE AS VENDAS INADIMPLIDAS

A tributação pelo PIS e pela Cofins de valores faturados, mas não recebidos pela pessoa jurídica em razão do não advento do termo da contraprestação, e principalmente em razão da inadimplência, é problema que vem sendo enfrentado precipuamente pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, em que a o reconhecimento de receitas se dá pelo regime de competência.

Para as pessoas jurídicas tributadas pelo regime do lucro presumido, especificamente no que diz respeito à Cofins e ao PIS, o art. 20 da MedProv 2.158-35/2001, cuja reedição encontra-se em tramitação,⁵³ determina que, desde que seja adotado o mesmo critério com relação ao imposto de renda e à CSLL, o reconhecimento de receitas seja feito pelo regime de caixa, pelo qual “a receita será contabilizada no momento do seu recebimento, ou seja, quando entrar dinheiro no caixa (encaixe)”.⁵⁴

52. Extrato processual. Disponível em: [www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2671066] . Acesso em: 29.03.2012.

53. Cf.: [http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viv_Identificacao/mpv%202.158-35-2001?OpenDocument] . Acesso em: 25.03.2012.

54. MARION, José Carlos. *Contabilidade básica*. São Paulo: Atlas, 2008. p. 79.

Pelo regime de competência, ao contrário, “a receita será contabilizada no período em que for gerada, independentemente do seu recebimento”, isto é, “mesmo que ainda não tenha sido recebida”,⁵⁵ criando-se um hiato entre a conclusão do negócio jurídico, ou então a emissão da fatura, e o recebimento do valor, com seu ingresso no patrimônio do contribuinte.

Em decorrência da adoção do regime de competência, nem sempre os valores faturados ingressam efetivamente no patrimônio da pessoa jurídica e é exatamente o que ocorre, em se tratando de operações a prazo, enquanto não advir o termo final da obrigação de pagamento e, principalmente, quando advindo o termo final, o devedor haja incorrido em inadimplência.

6.1 Posição adotada pelo STF no julgamento do RE 586.482/RS

O tema da incidência da Cofins e do PIS sobre o valor faturado, mas não recebido, isto é, dos negócios jurídicos operacionais inadimplidos, foi levado ao STF no bojo do RE 586.482/RS,⁵⁶ fundado no princípio da capacidade contributiva, entre outras normas e princípios constitucionais.

O Acórdão recorrido, oriundo do TRF-4.^a Reg., fundamentou-se na ideia de que “a legislação que disciplina o PIS e a Cofins não autoriza a exclusão da base de cálculo das vendas inadimplidas”.⁵⁷

A repercussão geral foi reconhecida em sessão realizada em 05.06.2008, e, na sessão de 23.11.2011, o recurso foi improvido por maioria de votos, seguindo o voto do rel. Min. Dias Toffoli.

Sem que ainda tenha sido publicado o Acórdão, as razões do improvimento constam resumidamente do Informativo STF 649/2011,⁵⁸ segundo o qual “o Sistema Tributário Nacional fixara o regime de competência como regra geral para apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa”, lançando a ideia de que “quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência da Cofins e da contribuição para o PIS, ter-se-ia, desse modo, que o fato gerador da obrigação ocorreria com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (...), isto é, com a disponibilidade jurídica da receita, que passaria a compor o aspecto material da hipótese de incidência das contribuições em questão”.

55. *Idem*, p. 78.

56. STF, RE 586.482/RS, j. 23.11.2011, m.v., rel. Min. Dias Toffoli, ainda não publicado.

57. STF, RE 586.482/RS, repercussão geral, j. 05.06.2008, m.v., rel. Min. Menezes Direito, DJe div. 31.07.2008.

58. Disponível em: [www.stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo649.htm]. Acesso em: 29.03.2012.

Isso porque “o STF teria firmado orientação do sentido de que a disponibilidade jurídica é presumida por força de lei, que definiria como fato gerador do imposto a aquisição virtual, e não efetiva, do poder de dispor”.

Descendo às disposições legais de compostura da regra-matriz de incidência, na esteira do Acórdão recorrido, afirmou-se “inexistir disposição legislativa a permitir a exclusão das chamadas vendas inadimplidas da base de cálculo das contribuições em discussão”, e que “as situações excludentes do crédito tributário contempladas na legislação (...) ocorreriam apenas quando fato superveniente viesse a anular o fato gerador do tributo, nunca quando ele subsistisse perfeito e acabado, como ocorreria nas vendas inadimplidas”.

O detalhe estaria em que “as vendas inadimplidas – a despeito de poderem resultar no cancelamento e na devolução da mercadoria –, enquanto não efetivamente canceladas, implicariam crédito para o vendedor oponível ao comprador”, permanecendo, portanto, o fato imponible, tendo sido destacado pelo Min. Ricardo Lewandowski que, “quando uma empresa vende a prazo, assumiria os riscos da inadimplência, e a legislação preveria a denominada provisão para devedores duvidosos, a permitir que determinada empresa, ao fim de cada exercício social, pudesse lançar como perda do período eventuais vendas atingidas por insolvências”.

Os fundamentos que levaram ao improvimento do RE 586.482/RS consideraram como critério material do PIS e da Cofins a conclusão do contrato de venda ou de prestação de serviço, que equivale à disponibilidade jurídica do respectivo preço, o que faz com que, no regime de competência, o critério temporal da regra-matriz de incidência não coincida com o momento do efetivo recebimento.

6.2 *Inconstitucionalidade da incidência do PIS e da Cofins sobre as vendas inadimplidas*

O PIS e a Cofins, na classificação de tributos acima empreendida, constituem modalidade de impostos, razão pela qual seu critério material deve estar necessariamente inserido no contexto de um *ato jurídico* ou de um *negócio jurídico*.

Até aí, tudo bem, porque os termos faturamento ou receita, que foram tomados como sinônimos pela doutrina e jurisprudência, se entendidos como a conclusão do contrato de venda ou de prestação de serviço, como ocorreu no julgamento do RE 582.482/RS, estão, de fato, inseridos no contexto de um *negócio jurídico*.

Ocorre que o art. 145, § 1.º, da CF/1988, impõe observância ao princípio da capacidade contributiva na vertente objetiva, estabelecendo que “os impostos

terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Não poderia mesmo ser diferente, porquanto apenas os impostos são tributos não vinculados a uma atuação estatal ou paraestatal, pois têm como hipótese de incidência um ato ou negócio jurídico realizado pelo contribuinte, únicas ocorrências sociais capazes de manifestar signos presuntivos de sua riqueza e, portanto, viabilizar incidências tributárias graduadas segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Note que o mandamento constitucional não se satisfaz com uma mera presunção de riqueza, determinando mesmo que incidência seja graduada segundo a capacidade econômica do contribuinte.

A presunção de riqueza é um meio, é um instrumento consubstanciado num mero fator indiciário considerando pelo legislador para escolher, com maior acerto e utilidade ao princípio em questão, os fatos, ou as propriedades desse fato, que integrarão o critério material da regra-matriz de incidência.

Em outras palavras, na definição do critério material de um imposto, não basta ser ato ou negócio jurídico; deve conter ainda signos presuntivos de riqueza.

Importante considerar, em primeiro lugar, que o termo a que está submetido ao pagamento do preço já se mostra incompatível com a definição dos conceitos de faturamento e receita, tomados pela doutrina e jurisprudência como sinônimos, para considerar como sendo de relevância tributária aquela mencionada intersecção, isto é, o efetivo recebimento (receita bruta) de contraprestação de venda de mercadorias ou de prestação de serviços (faturamento).

Com essa definição, amplamente discutida e aceita na doutrina e jurisprudência, como demonstrado, não importaria se o regime adotado é o de competência ou o de caixa. Só poderá haver incidência da regra-matriz do PIS e da Cofins se verificado o efetivo recebimento do montante do preço.

Embora a conclusão do contrato de venda ou de prestação de serviço a prazo, na delimitação dada pelo STF no julgamento do RE 586.482/RS como correspondente à disponibilidade jurídica do preço, ou direito de crédito, tenha signo presuntivo de riqueza, é inegável que o evento da inadimplência elide por completo esse mesmo signo.

A inadimplência que qualifica determinada venda ou prestação de serviço a prazo está a indicar, ao contrário, que a riqueza objeto do contrato respectivo, que o substrato econômico no qual o negócio jurídico se apoia, não se manifestou no patrimônio do contribuinte.

O contribuinte, muito mais do que simplesmente deixar de receber o preço, ainda teve seu patrimônio diminuído pelos custos e despesas do insumo, da mercadoria ou do serviço prestado.

Como aludido nas razões do Recurso Extraordinário, “a cobrança do PIS e da Cofins, nos casos de inadimplência, tem natureza puramente confiscatória, já que além do decréscimo patrimonial decorrente dos custos e despesas incorridas com a atividade empresarial (fabricação das mercadorias, prestação de serviços, por exemplo) vendidas e não recebidas, os contribuintes são compelidos a dispor ainda mais de seu patrimônio para quitar as contribuições em comento, sem ter ocorrido a subsunção do fato à norma”.⁵⁹

Importante também as considerações do Min. Marco Aurélio, que considerou que a “receita auferida seria somente a que ingressara na contabilidade da empresa, sujeito passivo dos tributos”, e que, “verificado o inadimplemento, o autor do negócio jurídico teria duplo prejuízo: não receberia e teria, ainda, de recolher o tributo”, hipótese em que “a capacidade contributiva não se faria presente”.⁶⁰

A mesma linha de ideia foi tomada pelo Min. Celso de Mello, para quem “o Fisco não poderia apropriar-se de parcelas a serem recolhidas com base em mera presunção de receita, visto que valores não recebidos seriam inábeis a compor a base de cálculo”.⁶¹

Por outro lado, a disponibilidade jurídica do preço, isto é, o direito de crédito que remanesce ao contribuinte, irá lhe impor mais diminuição patrimonial, seja na persecução, em razão dos custos da cobrança, seja na cessão, em razão do deságio.

Impossível verificar nessa hipótese, de inadimplência de venda ou prestação de serviço a prazo, qualquer signo presuntivo de riqueza, de modo que a incidência do PIS e da Cofins se mostra inconstitucional, por afronta ao art. 145, § 1.º, da CF/1988.

7. CONCLUSÃO

O direito positivo pode ser definido como o conjunto de normas jurídicas válidas num determinado país que, mediante linguagem prescritiva, volta-se para a realidade social com o fim de regular comportamentos e implementar valores, indicando quais comportamentos são lícitos ou ilícitos.

59. STF, RE 586.482/RS, repercussão geral, j. 05.06.2008, m.v., rel. Min. Menezes Direito, *DJe* 31.07.2008.

60. Informativo STF 649/2011. Disponível em: [www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo649.htm]. Acesso em: 29.03.2012.

61. *Idem*.

Em razão dessa finalidade de regular as condutas intersubjetivas mediante comandos expedidos a um sem número de destinatários, o direito positivo opera com um mínimo de organização, daí tratar-se de um sistema, cuja unicidade leva em conta não só o padrão sintático de suas unidades normativas, mas também aqueles valores a serem implementados, os quais, desde a eleição pelo detentor do poder, devem chegar aos personagens do substrato social.

Os princípios jurídicos são orientações que se aproximam muito desses valores, sendo capazes de orientar o processo derivativo, ou seja, a produção de enunciados prescritivos e a construção de normas jurídicas pelos órgãos credenciados nas normas de competência. Sempre partem da norma hipotética fundamental, estando sempre marcados nas dobras da Constituição.

O art. 145, § 1.º, da CF/1988 traz a marca do princípio da capacidade contributiva. Orientando a construção da regra-matriz de incidência dos impostos, ele estabelece que os impostos devem ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

A preocupação inicial do princípio, então, é a existência de substrato econômico a suportar a imposição fiscal, verificável sempre que a incidência tributária recair sobre fatos que tragam em si signos presuntivos de riqueza.

Norma jurídica é o instrumento de que se vale o direito positivo no mister de regular condutas, constituindo-se numa proposição construída a partir de enunciados prescritivos emitidos por autoridade competente e mediante o procedimento previsto no ordenamento jurídico.

As normas jurídicas que digam sobre instituição, arrecadação e fiscalização de tributos estão reunidas, para fins didáticos, no setor epistemológico do direito tributário.

A instituição de tributos ocorre através da regra-matriz de incidência, cuja estrutura lógica ($H \rightarrow C$), por conta da relação de causalidade jurídica, permite impor uma obrigação tributária, cuja prestação, que é de índole pecuniária, constitui o que chamamos de tributo, ante o acontecimento de determinado fato lícito que, em se tratando de impostos, deve trazer consigo signos presuntivos de riqueza.

O tributo, enquanto prestação pecuniária, carrega uma determinada nomenclatura a depender do regime jurídico em que se insere a respectiva relação jurídica tributária.

A contribuição para financiamento da seguridade social – Cofins, incidente sobre o faturamento ou receita, prevista no art. 195, I, *b*, da CF/1988, bem como a contribuição ao Programa de Integração Social – PIS, prevista no art. 239, devem ser classificadas como impostos, mediante análise do critério ma-

material das respectivas hipóteses de incidência: o fato lícito está inserido no instituto de direito privado *negócio jurídico*, fazendo oposição aos tributos vinculados a uma atuação estatal ou paraestatal.

O termo receita, conforme inteligência do art. 503 do CCo, que regulava o comércio marítimo, correspondia à totalidade dos recebimentos obtidos por um agente. O termo faturamento, por sua vez, era pouco mais restrito, trazendo a ideia de emissão de fatura sempre que, nos termos do art. 1.º da Lei 187/1936, eram realizados negócios a prazo relacionados com a atividade principal da empresa, que era classificada até pouco tempo em venda de mercadorias ou prestação de serviços.

Atualmente esses conceitos se fundiram no uso, dentro do contexto da evolução da prática empresarial e os comportamentos emergentes dos agentes empresários, tendo sido objeto de considerações da doutrina e da jurisprudência.

A questão foi enfrentada pelo STF no julgamento do RE 150.755/PE, do RE 150.764/PE, e da ADC 1-1/DF, voltando a ser debatida no julgamento dos Recursos Extraordinários 357.950/RS, 390.840/MG, 358.273/RS e 346.084/PR, onde se discutia a constitucionalidade do § 1.º do art. 3.º da Lei 9.718/1998, que, embora admitisse a equiparação dos termos faturamento e receita bruta, pretendeu ampliar a respectiva definição, na tentativa de abranger a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Essa questão, inclusive, é objeto da Proposta de Súmula Vinculante 22.

Hoje, a definição jurídica de faturamento, enquanto sinônimo de receita ou receita bruta, compreende os recebimentos efetivos oriundos da atividade empresarial típica. Em outras palavras, trata-se da contraprestação recebida nos negócios operacionais da pessoa jurídica empresária.

O tema da incidência da Cofins e do PIS sobre as vendas inadimplidas também foi objeto de consideração do STF no julgamento do RE 586.482/RS, oportunidade em que, distanciando-se da própria definição de faturamento e receita bruta antes firmada, assentou que o critério material da regra-matriz de incidência do PIS e da Cofins é a conclusão do contrato de venda ou de prestação de serviço, que equivale à disponibilidade jurídica do respectivo preço, o que faz com que, no regime de competência, o critério temporal não coincida com o momento do efetivo recebimento.

Ocorre que, por força do princípio da capacidade contributiva, aos impostos não basta que o legislador tenha escolhido um negócio jurídico para figurar no critério material da regra-matriz de incidência. É necessário que o evento descrito contenha ainda signos presuntivos de riqueza.

E no caso da Cofins e do PIS incidentes sobre as vendas a prazo inadimplidas, não é possível verificar esses signos presuntivos de riqueza, pois não se verifica a ocorrência de faturamento e receita, na definição alcançada através de demorada discussão da doutrina e da jurisprudência nacional.

Na hipótese, inexistente efetivo recebimento (receita bruta) de contraprestação de venda de mercadorias ou de prestação de serviços (faturamento).

Por outro lado, o contribuinte fornecedor, muito mais do que simplesmente deixar de receber o preço, ainda tem seu patrimônio diminuído pelos custos e despesas do insumo, da mercadoria ou do serviço prestado, sendo que o direito de crédito que lhe remanesce irá impor mais diminuição patrimonial, seja na persecução, em razão dos custos da cobrança, seja na cessão, em razão do deságio, circunstâncias que elidem a presunção de riqueza.

Sem a verificação da capacidade contributiva na hipótese das vendas inadimplidas, a incidência do PIS e da Cofins afronta o art. 145, § 1.º, da CF/1988.

8. BIBLIOGRAFIA

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. PIS – Exclusão do ICM de sua base de cálculo. *Revista de Direito Tributário*. vol. 35. p. 151-162. São Paulo: Malheiros, jan.-mar., 1986.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.
- BOITEUX, Fernando Netto. Incidência da Cofins sobre as variações cambiais. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 101. p. 165-175. São Paulo: Dialética, fev. 2004.
- BORGES, José Souto Maior. As contribuições sociais (PIS/Cofins) e a jurisprudência do STF. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 118. p. 76-91. São Paulo: Dialética, jul. 2005.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. Tese de Doutorado, São Paulo, PUC, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.
- _____. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- FROTA, Rodrigo Antonio da Rocha. *O princípio da capacidade contributiva no âmbito das contribuições especiais*. Dissertação de Mestrado, São Paulo, PUC, 2006.
- GAMA, Tácio Lacerda. *Norma de competência tributária para instituição de contribuições interventiva*. Dissertação de Mestrado, São Paulo, PUC, 2002.

- GRECO, Marco Aurelio. Contribuições de intervenção no domínio econômico: parâmetros para sua criação. In: GRECO, Marco Aurelio (coord.). *Contribuição de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001.
- GREGÓRIO, Argos Magno de Paula. *A capacidade contributiva*. Dissertação de Mestrado, São Paulo, PUC, 2007.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- MARION, José Carlos. *Contabilidade básica*. São Paulo: Atlas, 2008.
- NUNES, Luiz Antonio Rizzatto. *Manual da monografia jurídica: como se faz uma monografia, uma dissertação, uma tese*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- RODRIGUES, Silvio. *Direito civil: parte geral*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. vol. 7.
- ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. *O princípio da capacidade contributiva no estado democrático de direito: dignidade, igualdade e progressividade na tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2002.
- VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. São Paulo: Atlas, 2001.

PESQUISAS DO EDITORIAL

Veja também Doutrina

- Aspectos relevantes quanto à identificação dos custos para fins de creditamento do PIS e da Cofins, de Rodrigo de Moraes Pinheiro Chaves – *RTrib* 105/191.

Veja também Jurisprudência

- Exclusão da base de cálculo do PIS, Cofins e IPI de vendas a prazo inadimplidas: *JRP*\2007\3772. Disponível em: [www.revistadoatribunais.com.br].