

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA EXTERNA**

**GORETE DEOLINDA DE SOUZA BARBOSA**

**APURAÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA  
DAS CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS SOBRE RECEITAS  
INADIMPLIDAS.**

**BELO HORIZONTE**

**2011**

Gorete Deolinda de Souza Barbosa

APURAÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DAS  
CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS SOBRE RECEITAS INADIMPLIDAS.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, ao Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do Título de Especialista em Auditoria Externa.

Orientadora: Profa. Dra. Jacqueline Veneroso Alves da Cunha

Belo Horizonte

2011

## RESUMO

A pesquisa teve por objeto apurar a constitucionalidade da cobrança de PIS (Programa de Integração Social) e de COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) sobre receitas inadimplidas. Para se apresentar uma resposta em conformidade com o ordenamento jurídico brasileiro, foi necessário pesquisar a legislação referente às contribuições, desde a Constituição Federal de 1988 até a Solução de Consulta emitida pelo ente tribuante, nesse caso a Receita Federal do Brasil. Concluiu-se, com base nessa legislação que a cobrança está de acordo com os ditames do ordenamento jurídico brasileiro. Verificou-se também quatro Recursos Especiais emitidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o tema e, de forma unânime este órgão negou provimento a todos os recursos. A alegação das empresas impetrantes é a de que as receitas inadimplidas devem ser excluídas da base de cálculo das duas contribuições. Quanto ao posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF), verificou-se que, até a data de conclusão do estudo, o órgão não emitiu o seu julgamento. Apurou-se ainda que, o STF irá, posteriormente, julgar a questão, tendo em vista que reconheceu a repercussão geral do assunto, conforme foi demonstrado. Ao final do estudo, propôs-se a continuidade da pesquisa para futuramente verificar qual venha a ser o julgamento do STF, considerando tratar-se de matéria de grande relevância para os profissionais de Ciências Contábeis, notadamente para aqueles que atuam com matéria tributária.

**Palavras-chave:** Constitucionalidade, cobrança de contribuições sociais, receitas inadimplidas, legislação.

## **ABSTRACT**

The research aimed to determine the constitutionality of the contributions of PIS (Social Integration Program) and COFINS (Contribution for Social Security) on revenues defaulting. To submit a response in accordance with Brazilian law, it was necessary to research the legislation regarding the contributions from the Federal Constitution of 1988 until the solution tributate Consultation issued by the entity, in this case the Internal Revenue Service of Brazil. It was concluded, based on this legislation that the collection is in accordance with the dictates of Brazilian law. There are also four Special Features issued by the Superior Court of Justice (STJ) on the subject, and this body unanimously dismissed all of these. The plaintiffs claim the company is defaulting that revenue should be excluded from the calculation basis of the two contributions. The Supreme Court (STF), until the present time, has not issued this subject. It was also found that the Supreme Court will then judge the matter, given the recognized overall impact of the issue, as has been demonstrated. In conclusion, considering this is matter of great importance for Accounting professionals, especially for those who work in the tax area, further research is necessary to see the decision of the Supreme Court.

**Keywords:** Constitutionality, charging of social contributions, income defaulting, legislation.

## LISTA DE ABREVIATURAS

CF/88 -	Constituição Federal de 1988
CGSN -	Comitê Gestor do Simples Nacional
COFINS -	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CPC -	Código de Processo Civil
CTN -	Código Tributário Nacional
EC -	Emenda Constitucional
EPP -	Empresa de Pequeno Porte
ICMS -	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IN -	Instrução Normativa
IPI -	Imposto sobre Produtos Industrializados
ME -	Microempresa
PASEP -	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS -	Programa de Integração Social
RFB -	Receita Federal do Brasil
SCP -	Sociedade em Conta de Participação
STF -	Supremo Tribunal Federal
STJ -	Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>9</b>
<b>1.1</b>	<b>Problema.....</b>	<b>9</b>
<b>1.2</b>	<b>Objetivos.....</b>	<b>10</b>
1.2.1	Objetivo geral.....	10
1.2.2	Objetivos específicos.....	10
1.2.2.1	Verificar detalhadamente a legislação pertinente às contribuições.....	10
1.2.2.2	Averiguar o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ).....	10
1.2.2.3	Pesquisar o posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF).....	10
<b>1.3</b>	<b>Justificativa.....</b>	<b>11</b>
<b>1.4</b>	<b>Metodologia.....</b>	<b>11</b>
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>12</b>
<b>2.1</b>	<b>Estudo dos dispositivos constitucionais relativos às contribuições....</b>	<b>14</b>
2.1.1	Estudo do artigo 149.....	14
2.1.2	Estudo do artigo 195.....	19
<b>2.2</b>	<b>Legislação específica das contribuições.....</b>	<b>23</b>
2.2.1	COFINS: Contribuição para Financiamento da Seguridade Social.....	23
2.2.2	PIS: Programa de Integração Social.....	24
<b>2.3</b>	<b>Regulamentação das contribuições.....</b>	<b>25</b>
2.3.1	Decreto Regulamentador: 4524/2002.....	26
2.3.2	Instrução Normativa.....	29
<b>2.4</b>	<b>O entendimento da Receita Federal do Brasil: emissão de Solução de Consulta.....</b>	<b>31</b>
<b>2.5</b>	<b>Coerência: normas regulamentadoras e legislação instituidora do PIS e da COFINS.....</b>	<b>32</b>

<b>2.6</b>	<b>Abordagem sobre as formas de tributação das pessoas jurídicas.....</b>	<b>32</b>
2.6.1	Empresas optantes pelo Simples.....	32
2.6.2	Empresas optantes pelo Lucro Presumido.....	33
2.6.3	Empresas optantes pelo Lucro Real.....	34
<b>2.7</b>	<b>Posicionamento do Superior Tribunal de Justiça.....</b>	<b>35</b>
2.7.1	Competência do STJ.....	35
2.7.2	Recursos Especiais emitidos pelo STJ.....	36
2.7.2.1	Recurso Especial nº 751.368: publicado em 31/05/2007.....	36
2.7.2.2	Recurso Especial nº 953.011: publicado em 08/10/2007.....	38
2.7.2.3	Recurso Especial nº 956.842: publicado em 12/12/2007.....	40
2.7.2.4	Recurso Especial nº 1029434: publicado em 18/06/2008.....	42
2.7.3	Conclusão sobre o posicionamento do STJ.....	43
<b>2.8</b>	<b>Posicionamento do Supremo Tribunal Federal.....</b>	<b>43</b>
<b>3</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>47</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>48</b>
	<b>ANEXOS.....</b>	<b>51</b>
	<b>ANEXO A - Recurso Especial Nº 751.368 – SC (2005/0081971-0).....</b>	<b>51</b>
	<b>ANEXO B - Recurso Especial Nº 1.029.434 - CE (2008/0031565-3).....</b>	<b>67</b>
	<b>ANEXO C - Lei Complementar Nº 70, de 30 de Dezembro de 1991.....</b>	<b>87</b>
	<b>ANEXO D - Lei Complementar Nº 7, de 7 de Setembro de 1970.....</b>	<b>90</b>
	<b>ANEXO E – Repercussão Geral em Recurso Extraordinário 586.482-1.....</b>	<b>94</b>
	<b>ANEXO F – Consulta à situação do processo: RE 586.482-1.....</b>	<b>101</b>

## **1. INTRODUÇÃO**

Tema de extrema importância para as empresas, para a Administração Pública e para os cidadãos em geral será estudado nesta pesquisa: parte da legislação tributária relacionada às contribuições PIS e COFINS. A primeira é a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a segunda é a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). O ente instituidor dessas contribuições é a União, conforme definido pelo art. 149 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), que será estudado posteriormente. A pessoa jurídica de direito público responsável pela arrecadação e fiscalização é a Receita Federal do Brasil (RFB).

Considera-se assunto importante para as empresas tendo em vista que se trata de dois tributos que são devidos pela quase totalidade das pessoas jurídicas. Importante para a Administração Pública por tratar-se de contribuições cuja receita tem destinação específica para uma área de muita importância para a sociedade em geral: a Seguridade Social.

De acordo com Alexandre (2009, p. 32), “o Estado existe para a consecução do bem comum e para atingir tal mister, precisa obter recursos financeiros”. Dessa forma, obtém um dos referidos recursos através da arrecadação dessas contribuições para poder custear os gastos com a Seguridade Social.

O tema relaciona-se ainda com os cidadãos em geral, haja vista a citada característica importante dos tributos a serem pesquisados: a destinação de sua receita. Conforme o artigo 195 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), essas contribuições financiam a Seguridade Social, que por sua vez engloba três categorias de grande relevância para a sociedade como um todo: Previdência Social, Saúde e Assistência Social. Essas áreas têm suas diretrizes definidas pelos artigos 194 ao 204 da atual Carta Magna, CF/88.

Ibrahim (2008, p. 8) destaca o seguinte em relação à destinação da receita das contribuições: “a proteção social no Brasil evoluiu desde uma completa omissão do estado até a ampla gama de ações que se convencionou chamar de Seguridade Social.”

### **1.1. Problema**

A pesquisa objetiva apurar a seguinte questão: a cobrança das contribuições PIS e COFINS sobre receitas inadimplidas está de acordo com os ditames do ordenamento jurídico brasileiro?

## 1.2. Objetivos

### 1.2.1. Objetivo geral

Analisar a constitucionalidade da cobrança das contribuições PIS e COFINS sobre receitas inadimplidas.

### 1.2.2. Objetivos específicos

#### 1.2.2.1. Verificar detalhadamente a legislação pertinente às contribuições

Examinar a legislação que trata sobre as contribuições, desde a CF/88 até a Solução de Consulta emitida pelo ente tributante, nesse caso, a Receita Federal do Brasil. Será necessário dar mais ênfase aos itens base de cálculo e exclusões permitidas visto que isso se relaciona diretamente com o objeto do estudo. O trabalho será direcionado de forma a verificar a legislação que trata sobre normas gerais de tributação, de vez que muitos são os dispositivos legais que tratam sobre as contribuições e muitos deles tratando especificamente sobre alguma determinada atividade ou algum setor definido.

#### 1.2.2.2. Averiguar o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ)

Investigar o pronunciamento do STJ a respeito da matéria. Para melhor entendimento, demonstrar-se-á qual a competência desse órgão de acordo com a CF/88, no que se relaciona ao assunto do estudo.

#### 1.2.2.3. Pesquisar o posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF)

Proceder à averiguação se o questionamento chegou à instância do STF e, caso positivo, se a matéria já foi julgada e qual foi a decisão deste órgão.

Nesse item, com o objetivo de proporcionar melhor entendimento, também serão abordados os dispositivos constitucionais que tratam sobre as competências do STF no que se refere ao tema da pesquisa.

### **1.3. Justificativa**

A escolha do tema justifica-se pela importância das contribuições sociais no Sistema Tributário e no contexto social. Conforme o art. 195, inciso I, alínea “a” da CF/88, as contribuições em referência financiam a Seguridade Social, sendo a proteção social uma matéria de notável importância para a sociedade como um todo.

A pesquisa trará contribuição teórica para as empresas e para os profissionais de contabilidade, bem como para aqueles que atuam com matéria tributária.

### **1.4. Metodologia**

Tratando-se da metodologia a ser utilizada, o principal instrumento será o de pesquisa bibliográfica, sendo que os documentos a serem pesquisados são, em sua maioria, a legislação que trata sobre as duas contribuições.

Pretende-se obter as informações suficientes para concluir sobre o item pesquisado de forma a apresentar uma resposta em conformidade com os ditames constitucionais brasileiros, tais como se o processo legislativo foi obedecido adequadamente, visto que a pesquisa visa apurar a constitucionalidade da cobrança das contribuições.

Para que se possa concluir sobre o tema, será demonstrado o histórico da legislação das contribuições, conciliando-se com aspectos importantes da matéria de Direito Tributário e que estão ligados diretamente ao assunto, como por exemplo, os princípios tributários, mais especificamente o princípio da legalidade e o da anterioridade nonagesimal.

Serão utilizados também livros e outros materiais de pesquisas de autores das disciplinas de Direito Tributário, Previdenciário e Constitucional.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

Inicialmente destacam-se conceitos relativos às espécies de leis, uma vez que esta pesquisa trata sobre análise de constitucionalidade. Por diversas vezes, serão abordadas informações nas quais se mencionam os termos “lei ordinária” e “lei complementar” e, por isso, cabe diferenciá-los nesta parte inicial do estudo. A distinção é feita pela Constituição Federal de 1988, conforme Luna (2009, p. 184):

Lei Complementar - é ato legislativo primário que estabelece, em regra, normas gerais e abstratas. Porque busca regulamentar normas constitucionais, a lei complementar é apenas aquela expressamente qualificada como tal pela Constituição. As “matérias indicadas na Constituição como próprias de lei complementar não podem ser tratadas pelas leis ordinárias, que não têm força para modificar preceitos nela contidos, salvo se cuidarem de assuntos de lei ordinária”, portanto, em regra, lei ordinária não pode alterar lei complementar. A maior parte da doutrina entende ser a sua enumeração no interior da Constituição exaustiva e não meramente exemplificativa. Passa por todos os atos do processo legislativo. Exige o cumprimento de todos os atos do processo legislativo e seu procedimento é considerado especial em razão do número exigido para a aprovação: maioria absoluta (Art. 69 da CF/88).

Lei Ordinária - também ato legislativo primário, é residual, ou seja, regulamenta qualquer matéria que não lhe seja vedada, em razão do princípio da ilimitação ou da universalidade do objeto de incidência da lei ordinária. Exige o cumprimento de todos os atos do processo legislativo e seu procedimento é considerado ordinário em razão do número exigido para a aprovação: maioria relativa ou simples (Art.47 da CF/88).

Diante do exposto e conjugando esses conceitos aos artigos 47, 61 e 69, descritos a seguir, é possível concluir sobre o processo legislativo de lei complementar que: a iniciativa é a mesma da lei ordinária (art. 61), sua aprovação dar-se-á por maioria absoluta (art. 69), ao contrário da lei ordinária, que é aprovada por maioria simples ou relativa (art. 47). As redações dos referidos artigos são transcritas a seguir:

Art. 47. Salvo disposição constitucional em contrário, as deliberações de cada Casa e de suas Comissões serão tomadas por maioria dos votos, presente a maioria absoluta de seus membros.

Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição.

Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.

Quanto à matéria ser tratada por lei ordinária ou lei complementar, a CF/88 determina o que cabe a cada lei. Portanto, as leis ordinárias atendem a exigência do princípio da legalidade – princípio a ser estudado mais adiante - em tudo aquilo que não seja objeto de lei complementar.

Dentre as matérias que são objeto de lei complementar pode-se citar como exemplos os artigos da CF/88: 146 (conforme descrito em seguida), 148 (empréstimos compulsórios), 154 inciso I (impostos residuais), 195 § 4.º (contribuições sociais residuais) e 153 inciso VII (imposto sobre grandes fortunas). Para exemplificar, transcreve-se a redação do art. 146:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239 (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003):

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003);

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003);

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003);

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Na introdução deste trabalho, mencionou-se que a pesquisa será norteadada a fim de verificar os dispositivos que tratam sobre as normas gerais de tributação, uma vez que a legislação em referência contém diversos dispositivos. Para se ter uma ideia desse quantitativo, a RFB disponibilizou em seu sítio uma coletânea contendo a legislação das duas contribuições, cujo material traz a seguinte quantidade de normas: 8 Leis Complementares, 52 Leis Ordinárias, 3 Medidas Provisórias, 61 Decretos, 4 Portarias, 60 Instruções Normativas e 37 Atos Declaratórios Interpretativos. Coletânea essa que foi atualizada até a data de 05 de julho de 2010 e pode ser acessada através do seguinte endereço eletrônico: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/Coletanea/ColetaneaPISCOFINS.pdf>

## **2.1. Estudo dos dispositivos constitucionais relativos às contribuições**

### 2.1.1. Estudo do artigo 149

Inicialmente demonstra-se a base constitucional dos tributos em estudo. O artigo 149 da CF/88 atribuiu exclusivamente à União a competência tributária para a instituição de contribuições sociais. Como o objetivo desta pesquisa é analisar a constitucionalidade da cobrança das contribuições sobre receitas inadimplidas, é necessário observar em cada dispositivo estudado o que constará a respeito disso.

No caso do art. 149 da CF/88, transcrito abaixo, não consta nada especificamente, uma vez que ao poder constituinte cabe, conforme escreve Lugon (2008, p. 107) atribuir ou repartir competência tributária enquanto ao legislador infraconstitucional (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) cabe exercer a competência tributária.

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

De acordo com o art. 149, somente a União poderá instituir contribuições sociais. Assim, para melhor compreensão do caput desse artigo, faz-se necessário aclarar do que se tratam os artigos mencionados, “146, III; 150, I e III; 195, § 6º” a saber:

a) 146, III: trata-se de normas gerais em matéria de legislação tributária:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Dessa forma, para a criação de contribuição social, é necessário então observar estes requisitos. Necessário também para esta pesquisa verificar se eles foram cumpridos, uma vez que o assunto em pauta é análise de constitucionalidade.

O Código Tributário Nacional (CTN) é a lei que atendeu aos requisitos constantes do art. 146, III, acima mencionado. Com relação a este ponto, pode surgir alguma dúvida quanto ao fato de o CTN, que é a Lei 5.172/1966 ser uma lei ordinária. Trata-se do seguinte: a Constituição Federal em vigor à época, publicada em 1946, não exigia lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, logo a Lei 5.172/66 (CTN) foi publicada em forma de lei ordinária conforme determinação daquela constituição.

Posteriormente, a Constituição Federal de 1967 passa a exigir lei complementar para essa matéria. Dessa forma, ocorre que o CTN passa a ter status de lei complementar visto que não é conflitante com a nova constituição. A Constituição Federal de 1988 manteve essa exigência conforme demonstrado no artigo 146, inciso III. Sobre esse assunto Lugon (2008, p. 42) sustenta que:

O Código Tributário Nacional é a lei que versa sobre normas gerais, tendo sido editado na forma de lei ordinária em 1966, adquirindo status de lei complementar, uma vez que a exigência de lei complementar para a elaboração de normas gerais de Direito Tributário surgiu com a Constituição Federal de 1967, tendo sido mantida tal exigência no art. 146, III de nossa atual constituição.

O CTN é a lei ordinária n.º 5.172/66, recepcionada pela Constituição Federal de 1967 com força de lei complementar, dada a exigência, a partir de então, de lei complementar para criar norma geral de Direito Tributário. Fora denominada Código Tributário Nacional pelo Ato Complementar n.º 36/67.

A compreensão da atribuição do status de lei complementar ao CTN torna-se muito importante neste estudo. Dado ao fato de ter sido editado como lei ordinária, o leitor poderia ter dúvidas com relação às normas gerais (em matéria de legislação tributária)

constarem de uma lei ordinária. Por isso, considera-se de fundamental importância destacar, ainda, sobre o assunto, o que escreve Alexandre (2009, p. 187):

O Código Tributário Nacional como norma geral em matéria tributária – teoria da recepção.

Existem duas afirmativas frequentes que se revelam, mediante uma análise mais aprofundada, como clássicos enganos. A primeira diz que o Código Tributário Nacional foi editado como lei ordinária e se transformou em lei complementar com a Constituição Federal de 1988. O erro decorre de uma incorreta incompreensão do fenômeno da recepção normativa.

Quando se edita uma nova constituição, um novo Estado é criado. Mesmo se admitindo que geográfica, histórica e sociologicamente se trata do mesmo Estado, juridicamente – e este aspecto é o mais relevante para o presente estudo – trata-se de um novo Estado.

Um novo ordenamento jurídico é inaugurado, o que poderia levar à conclusão de que todas as normas anteriores estariam automaticamente revogadas. Todavia esta conclusão geraria um verdadeiro caos. A título de exemplo, enquanto não editada a legislação infraconstitucional, nada seria crime e nenhum tributo existiria, pois a tipificação de condutas e situações como crimes ou fatos geradores de tributo depende de lei.

Para evitar tal caos, criou-se a teoria da recepção, segundo a qual as normas materialmente compatíveis com a nova Constituição seriam por esta recepcionadas, passando a ter o mesmo status da espécie legislativa exigida pela nova Carta para disciplinar a matéria.

Assim, recepcionada uma lei ordinária que trata de uma matéria cuja disciplina o novo ordenamento atribui à lei complementar, a lei ordinária não deixa de ser ordinária, mas passa a ter status de lei complementar, somente podendo ser revogada ou alterada por esta espécie normativa.

Assim, é correto afirmar que: as normas gerais em matéria tributária constantes do CTN têm; hoje, status de lei complementar, só podendo ser alteradas por lei complementar. Mas é errado afirmar que o CTN é lei complementar.

Observa-se que tanto Lugon (2008) como Alexandre (2009) apresentam a mesma ideia, embora o segundo coloque-a de forma mais completa: “se o CTN tem hoje status de lei complementar, então o artigo 149 ao se referir ao art. 146, III está plenamente atendido, visto que o CTN estabelece normas gerais em matéria de legislação tributária” (Alexandre, 2009, p.188). Dessa forma, a União poderá instituir contribuições sociais, desde que sejam observadas as diretrizes ditadas pelo CTN.

A segunda abordagem dos dispositivos mencionados no artigo 149 da CF/88 diz respeito ao art. 150, em seus incisos I e III, conforme transcritos.

- b) 150, I e III: trata-se da obediência ao princípio da legalidade e princípio da anterioridade.

Art. 150. 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;

[...]

III - cobrar tributos:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

De acordo com o artigo 150, para se criar contribuição social ou para aumentar sua alíquota é necessário que seja por lei (princípio da legalidade) e observado o princípio da não-surpresa. Para melhor compreensão desse dispositivo, será necessário saber do que se tratam os princípios tributários, de vez que cada um dos incisos trata sobre um princípio respectivamente: legalidade e anterioridade tributária ou não surpresa ao contribuinte.

Sobre esse assunto, Lugon (2008, p. 54) escreve de maneira clara e precisa que:

A Constituição impõe restrições, freios ao Poder de Tributar conferido por ela aos Entes Políticos: são eles os Princípios Tributários e as Imunidades.  
 Legalidade: Segundo o disposto no art.150, I C.F, a instituição ou a majoração de tributos só pode se dar mediante lei. Apesar de não expressamente dito na CF, o CTN regulou sua aplicação, estendendo a exigência de lei também para a extinção e redução de tributo, definição de alíquotas, base de cálculo, penalidades pecuniárias e previsão de hipóteses de extinção, suspensão e exclusão do crédito tributário.  
 Anterioridade: O art.150, III, "b" C.F estabelece a proibição de cobrança do tributo no mesmo ano da publicação da lei que vier a instituí-lo ou majorá-lo. Trata-se da não surpresa ao contribuinte no ano da criação ou aumento do tributo.

Ainda com relação aos princípios tributários, Alexandre (2009, p. 97) sustenta a importância de o legislador constituinte originário tê-los inserido na Constituição:

O Estado existe para a consecução do bem comum. Justamente por conta disso é que goza, no ordenamento jurídico, de um conjunto de prerrogativas que lhe asseguram uma posição privilegiada nas relações jurídicas de que faz parte, afinal, se o interesse público deve-se sobrepor ao interesse privado, deve-se admitir em certos casos a preponderância do ente que visa ao bem comum nas suas relações com os particulares.

Além disso, o autor ressalta também o poder do Estado:

Percebe-se que o Estado possui um poder de grande amplitude, mas esse poder não é ilimitado. A relação jurídico-tributária não é meramente uma relação de poder, pois,

como toda relação jurídica, é balizada pelo direito e em face da interferência que o poder de tributar gera sobre o direito de propriedade, o legislador constituinte originário resolveu traçar as principais diretrizes e limitações ao exercício de tal poder diretamente na Constituição Federal (Alexandre, 2009, p. 97).

Considerando especificamente o princípio da legalidade, Alexandre (2009, p. 102) escreve que:

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, II, estabeleceu que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei.”

Como o tributo é uma prestação pecuniária compulsória, obrigando ao pagamento, independentemente da vontade do sujeito passivo, o dispositivo constitucional transcrito bastaria para que a criação ou aumento de tributo estivesse sob os domínios do princípio da legalidade.

Todavia, referindo-se especificamente à matéria tributária, o art. 150, I, da Carta Magna, proíbe os entes federados de “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Além disso, recorde-se que o tributo, por definição legal, (CTN art. 3º), é prestação “instituída em lei”.

Nesse ponto da pesquisa, destaca-se a importância do assunto “princípios tributários” dentro do contexto da matéria de contribuições sociais. A União só poderá instituir contribuição social mediante lei e observado o princípio da não surpresa ao contribuinte. Mais adiante, será abordado sobre qual tipo de lei, se lei complementar ou lei ordinária. Considera-se interessante observar o que os dois autores mencionam sobre a intenção do legislador constituinte, sua preocupação em proteger os direitos do contribuinte, criando assim restrições ao poder de tributar.

E por último, a terceira abordagem dos dispositivos mencionados no artigo 149 da CF/88 trata do art. 195 § 6º:

c) 195, § 6º: trata-se do respeito ao princípio da anterioridade nonagesimal.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas depois de decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150.

Conforme aborda Lugon (2008, p. 62), “há tributos que respeitam apenas a um período de não surpresa de 90 dias (princípio da anterioridade nonagesimal). Também

denominada anterioridade especial ou mitigada.” Dessa forma, aplica-se às Contribuições para a Seguridade Social.

Para Alexandre (2009, p. 77), a anterioridade nonagesimal é uma importante diferença que destaca as contribuições para o financiamento da Seguridade Social das demais:

Afirmou-se, anteriormente, que as contribuições para financiamento da seguridade social possuem algumas peculiaridades que as distanciam das demais contribuições sociais. Afora o fato de financiar atividades sociais diferentes, no tocante ao regime jurídico a que estão submetidas, a mais importante diferença é o fato de sua cobrança estar submetida a um prazo de noventa dias contados da data em que for publicada a lei que as houver instituído ou aumentado (a Constituição Federal usa a expressão instituída ou modificada, mas o STF entende que não havendo “modificação substancial” da contribuição não é necessário respeitar o prazo).

Nesta parte da pesquisa, é necessário voltar ao assunto da anterioridade mencionada no art. 150. As contribuições sociais podem ser cobradas no mesmo ano de sua instituição, respeitando-se então um prazo de 90 dias. Por este motivo, esta anterioridade especificamente é chamada de anterioridade nonagesimal, especial ou mitigada, ou seja, não é necessário esperar o ano seguinte, mas sim somente o prazo de 90 dias.

### 2.1.2. Estudo do artigo 195

O art. 195 é o que autorizou a criação das contribuições sociais em estudo. Nesse sentido, de acordo com o caput do art. 149, conjugado com o artigo 146 inciso III da CF/88, para se criar contribuição social é necessário que seja por lei complementar, exceto se o tributo já estiver definido na Constituição. Alexandre (2009, p. 76) escreve da seguinte forma sobre o assunto:

Sobre essa competência, registre-se que a exigência de utilização de lei complementar só é aplicável para a criação de novas contribuições (não previstas expressamente na Constituição Federal de 1988). Para a criação daquelas cujas fontes já constam da Constituição, vale a regra geral: a utilização da lei ordinária. Esse entendimento é pacífico no STF.

Para que não haja confusões deve-se ter em mente que a instituição de impostos dá-se, em regra, por meio de lei ordinária, apesar da necessidade de uma lei complementar definindo seus fatos geradores, bases de cálculos, e contribuintes (papel cumprido, na maioria dos casos, pelo próprio CTN).

Restringindo a análise às contribuições para o financiamento da seguridade social, é possível resumir esse ponto da seguinte forma: se a Constituição Federal já previu a base econômica sobre a qual vai incidir determinada contribuição, esta pode ser criada via lei ordinária; se não, a criação só pode ocorrer via lei complementar.

Conclusão: para criação de PIS e COFINS seria necessário então apenas lei ordinária e não lei complementar, visto que as duas contribuições já estavam previstas no art. 195, inciso I, alínea b. Mais adiante, será abordada a legislação específica de cada contribuição em estudo, cada uma delas foi criada por lei complementar. Como já foi visto no início desta pesquisa, a diferença principal entre as duas espécies normativas consiste no quórum necessário para aprovação; enquanto a lei complementar exige maioria absoluta, a lei ordinária exige apenas maioria simples.

Observa-se a redação do artigo 195 da CF/88:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

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

A letra b do inciso I refere-se às contribuições pesquisadas: o PIS e a COFINS são calculados sobre a receita ou o faturamento. O texto consta como tendo sido incluído pela Emenda Constitucional (EC) 20/98. Essa EC incluiu o termo receita, sendo que anteriormente, constava apenas faturamento. O objetivo da alteração está descrito no material de estudos de Ibrahim (2008, p. 25):

A inserção da receita, junto ao faturamento, pela Emenda Constitucional 20/98, visou possibilitar a cobrança de COFINS sobre receitas que não integram o faturamento, como, por exemplo, ganhos não operacionais, ganhos financeiros, ganhos com alienação de ativos, entre outros.

Relativamente a essa citação é necessário lembrar dois pontos importantes sobre a tributação das contribuições, quais sejam:

- a) as receitas obtidas com alienação de ativos não são tributadas, de acordo com o § 2º do art. 3º transcrito em seguida;
- b) a lei 11.941/2009, publicada em 28/05 revogou o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998, que é uma das leis que tratam sobre a cobrança das contribuições em estudo. Dessa

forma, as receitas financeiras somente foram tributadas até a data de 27/05/2009, de vez que a alteração teve seus efeitos a partir da publicação.

Observe-se a redação atual da Lei 9718/1998:

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001);

§ 1º Entende-se por receita bruta 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. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

IV- a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

Prosseguindo a abordagem do art. 195 da CF/88, a receita das duas contribuições é vinculada ao financiamento da Seguridade Social. Recorde-se do que foi dito no início da pesquisa acerca da importância da destinação da receita das contribuições pesquisadas. Assim, no artigo 194 consta o conceito de seguridade social, bem como os objetivos que a norteiam:

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

I - universalidade da cobertura e do atendimento;

II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;

III - seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;

IV - irredutibilidade do valor dos benefícios;

V - equidade na forma de participação no custeio;

VI - diversidade da base de financiamento;

VII - caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Para melhor compreensão do assunto, considera-se importante abordar o que escreve Ibrahim (2008, p. 4) por sua vez bastante esclarecedor:

A seguridade social brasileira, como prevê a Constituição de 1988, no artigo 194, *caput*, é um conjunto integrado de ações nas áreas de previdência social, assistência social e saúde. Daí então se conclui com facilidade, que a seguridade social é um gênero, do qual são espécies a previdência social, a assistência social e a saúde.

A previdência social, em um conceito simples, é uma espécie de seguro social, denominado social, em razão de atender a sociedade contra os riscos sociais. Os riscos sociais são os infortúnios que qualquer pessoa está sujeita ao longo de sua vida, como doenças, acidentes, invalidez, velhice, etc.

A partir dessas informações, é possível entender então a destinação da receita arrecadada com o recolhimento das contribuições em estudo: custeiam a Seguridade Social, o que permite afirmar que se trata de uma receita de grande importância para os cofres públicos. Igualmente, aborda-se o que escreve Ibrahim (2008, p. 15) sobre o assunto:

A preocupação com os infortúnios da vida tem sido uma preocupação constante da humanidade. Desde tempos remotos, o homem tem-se adaptado no sentido de reduzir os efeitos das adversidades da vida, como fome, doença, velhice, etc. Com o tempo, nota-se a assunção por parte do estado de alguma parcela de responsabilidade pela assistência dos desprovidos de renda, até, finalmente criar um sistema securitário coletivo e compulsório.

Resumidamente, a evolução da proteção social compreende o aumento da responsabilidade do Estado pelo bem estar da sociedade, de modo cada vez mais abrangente, visando à proteção total – a seguridade social.

No que diz respeito à seguridade social no país, o autor argumenta que:

Hoje, no Brasil, entende-se por seguridade social o conjunto de ações do Estado no sentido de atender as necessidades básicas de seu povo nas áreas de Previdência Social, Assistência Social e Saúde.

Como se observa, o Estado Social, como o caso do brasileiro, com grandes obrigações positivas, no sentido de conceder benefícios dos mais diversos, carece de recursos, sendo a principal fonte destes, a sociedade, sendo angariados, principalmente por meio das contribuições sociais (IBRAHIM, 2008, p. 15).

Observa-se que toda a sociedade participa no custeio da Seguridade Social e esta engloba, conforme redações dos artigos 194 ao 204 da CF/88, três áreas de relevância para a sociedade em geral: Saúde (arts. 196 ao 200), Previdência Social (arts. 201 e 202) e Assistência Social (arts. 203 e 204).

Abordadas essas importantes informações sobre a destinação da receita das contribuições pesquisadas, passa-se então à abordagem da legislação específica das contribuições.

## 2.2. Legislação específica das contribuições

Para que as informações dessa pesquisa estejam completas, optou-se por inserir a íntegra da redação das leis instituidoras das contribuições em forma de anexos, considerando também a extensão dessa legislação. Dessa forma, é possível fornecer também outras informações sobre os tributos em estudo e assim enriquecer o trabalho. Os dados sobre a instituição do tributo, sua base de cálculo e as exclusões permitidas serão inseridos em cada tópico.

### 2.2.1. COFINS: Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

Conforme explicado no item 2.1.2, se determinada contribuição social já estiver prevista na Constituição Federal sua instituição dar-se-á por lei ordinária. A COFINS foi criada pela Lei Complementar 70/1971. De acordo com o objetivo da pesquisa, será necessário observar se no dispositivo foi inserida alguma informação a respeito de excluir as receitas inadimplidas da receita tributável.

A redação completa dessa legislação consta no anexo C do estudo. Transcrevem-se os artigos da Lei 70/1971 que tem relação direta com a pesquisa:

Art. 1º 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.

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

- a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;
- b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

Analisando essa legislação, percebe-se que nada foi previsto a respeito da exclusão de receitas inadimplidas da base de cálculo da COFINS. Conforme destacado no

item 2, de acordo com os ensinamentos de Luna (2009, p. 184), “a Lei Complementar é ato legislativo primário que estabelece, em regra, normas gerais e abstratas.” Será necessário verificar, nesse sentido, a regulamentação das leis instituidoras da COFINS e do PIS, ou seja, decretos, instruções normativas, atos declaratórios, para concluir sobre o que constará a respeito.

### 2.2.2. PIS: Programa de Integração Social

Da mesma forma como ocorre com a COFINS, ao analisar a lei instituidora do PIS observar-se-á que no dispositivo também não foi inserida informação alguma a respeito de excluir as receitas inadimplidas da receita tributável. O PIS foi criado pela Lei Complementar 7/1970. A redação completa dessa legislação consta no anexo D do trabalho. Em seguida transcrevem-se os artigos 1.º e 3.º dessa legislação:

Art. 1.º - É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.

§ 1º - Para os fins desta Lei, entende-se por empresa a pessoa jurídica, nos termos da legislação do Imposto de Renda, e por empregado todo aquele assim definido pela Legislação Trabalhista.

§ 2º - A participação dos trabalhadores avulsos, assim definidos os que prestam serviços a diversas empresas, sem relação empregatícia, no Programa de Integração Social, far-se-á nos termos do Regulamento a ser baixado, de acordo com o art. 11 desta Lei.

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

a) a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda devido, na forma estabelecida no § 1º deste artigo, processando-se o seu recolhimento ao Fundo juntamente com o pagamento do Imposto de Renda;

b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue: (Vide Lei Complementar nº 17, de 1973)

- 1) no exercício de 1971, 0,15%;
- 2) no exercício de 1972, 0,25%;
- 3) no exercício de 1973, 0,40%;
- 4) no exercício de 1974 e subseqüentes, 0,50%.

§ 1º - A dedução a que se refere à alínea a deste artigo será feita sem prejuízo do direito de utilização dos incentivos fiscais previstos na legislação em vigor e calculada com base no valor do Imposto de Renda devido, nas seguintes proporções:

- a) no exercício de 1971 -> 2%;
- b) no exercício de 1972 - 3%;
- c) no exercício de 1973 e subseqüentes - 5%.

§ 2º - As instituições financeiras, sociedades seguradoras e outras empresas que não realizam operações de vendas de mercadorias participarão do Programa de

Integração Social com uma contribuição ao Fundo de Participação de, recursos próprios de valor idêntico do que for apurado na forma do parágrafo anterior.

§ 3º - As empresas a título de incentivos fiscais estejam isentas, ou venham a ser isentadas, do pagamento do Imposto de Renda, contribuirão para o Fundo de Participação, na base de cálculo como se aquele tributo fosse devido; obedecidas as percentagens previstas neste artigo.

§ 4º - As entidades de fins não lucrativos, que tenham empregados assim definidos pela legislação trabalhista, contribuirão para o Fundo na forma da lei.

§ 5º - A Caixa Econômica Federal resolverá os casos omissos, de acordo com os critérios fixados pelo Conselho Monetário Nacional.

A função da regulamentação dos tributos em pauta foi deixada para as normas complementares, conforme se pesquisará em seguida. Verificou-se que na redação das duas leis instituidoras das contribuições não há a previsão para se excluir as receitas inadimplidas da base de cálculo do PIS e da COFINS.

### **2.3. Regulamentação das contribuições**

Daqui por diante, a pesquisa abrangerá a legislação abordando as duas contribuições, visto que as normas de tributação são as mesmas. Será percebido que todas as normas regulamentadoras fazem menção ao PIS e à COFINS; as contribuições têm idêntica legislação de regulamentação.

Nesse ponto, objetivando o enriquecimento da pesquisa, considera-se importante um comentário: poderia o leitor ter dúvida a respeito de se não seria inconstitucional a cobrança de dois tributos sobre a mesma base de cálculo. Nesse sentido há de se apontar a diferenciação entre dois termos do direito tributário: bitributação e bis in idem. Sobre esse assunto, Alexandre (2009, p. 200) considera que:

Ocorre o bis in idem (duas vezes sobre a mesma coisa) quando o mesmo ente tributante edita diversas leis instituindo múltiplas exigências tributárias decorrentes do mesmo fato gerador. Apesar de não se coadunar com o princípio da praticabilidade que deve nortear todo sistema tributário, não há, no texto constitucional brasileiro, uma genérica vedação expressa ao bis in idem. Assim, a União está autorizada a criar contribuição social para financiamento da seguridade social incidente sobre a receita ou faturamento (CF art. 195, I, b).

No exercício de tal competência, a União Federal instituiu não somente uma, mas duas contribuições (COFINS e PIS), num cristalino exemplo de bis in idem. Registre-se que, para parte da doutrina, não obstante a diferença das espécies tributárias, também pode ser considerada bis in idem a tributação do lucro de uma empresa pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ – e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Ocorre a bitributação quando entes tributantes diversos exigem do mesmo sujeito passivo tributos decorrentes do mesmo fato gerador.

Dessa forma, o que está proibido no ordenamento jurídico brasileiro é a bitributação. No caso da cobrança de PIS e COFINS sobre a mesma base de cálculo, tem-se o fenômeno chamado bis in idem, sendo essa cobrança, portanto, constitucional.

### 2.3.1. Decreto Regulamentador: 4524/2002

De acordo com a legislação atual, art. 99 do CTN, o decreto tem a tarefa de estabelecer as normas regentes de um tributo, observando os limites impostos pela lei instituidora deste.

Lugon (2008, p. 98) escreve de forma objetiva que os decretos (art.99 C.T.N.) “são atos normativos expedidos pelo Chefe do Executivo, têm seu conteúdo restrito ao alcance das leis em função das quais são expedidos. O limite do decreto é o limite da própria lei que ele regulamenta”.

Esta é a redação do referido artigo 99 do CTN:

Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

O Decreto 4524/2002 é o que regulamenta a cobrança de PIS e COFINS conforme a redação do seu artigo 1º:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep (PIS/Pasep), instituída pelas Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970, e nº 8, de 3 de dezembro de 1970, e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, serão cobradas e fiscalizadas de conformidade com o disposto neste Decreto.

O artigo 2º por sua vez define o fato gerador das contribuições, isto é, de acordo com o art. 14 do CTN, a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 2º As contribuições de que trata este Decreto têm como fatos geradores (Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 2º, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 13):

I - na hipótese do PIS/Pasep:

- a) o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado; e
- b) a folha de salários das entidades relacionadas no art. 9º; e

II - na hipótese da COFINS, o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado.

Parágrafo único. Para efeito do disposto na alínea "a" do inciso I e no inciso II, compreende-se como receita a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pela pessoa jurídica e da classificação contábil adotada para sua escrituração.

Parcelas não tributadas: de acordo com os artigos 17 e 18 do Decreto 4524/2002 é possível verificar quais são as parcelas que não serão tributadas:

Art. 17. Na apuração da base de cálculo de que trata este capítulo, não integram a receita bruta:

I - do doador ou patrocinador, o valor das receitas correspondentes a doações e patrocínios, realizados sob a forma de prestação de serviços ou de fornecimento de material de consumo para projetos culturais, amparados pela Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991, computado a preço de mercado para fins de dedução do imposto de renda; e

II - a contrapartida do aumento do ativo da pessoa jurídica, em decorrência da atualização do valor dos estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos, tanto em virtude do registro no estoque de crias nascidas no período, como pela avaliação do estoque a preço de mercado.

Art. 18. Não integram a base de cálculo do PIS/Pasep apurado na forma do art. 59, as receitas (Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, art. 1º, § 3º):

I - isentas da contribuição ou sujeitas a alíquota zero;

II - decorrentes da venda de bens do ativo imobilizado;

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

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nº 9.990, de 2000, nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000; alterada pela Lei nº 10.548, de 13 de novembro de 2002; e nº 10.485, de 2002, ou quaisquer outras receitas submetidas à incidência monofásica da contribuição para o PIS/Pasep.

Parcelas excluídas da base de cálculo: por sua vez, o artigo 22 determina quais as parcelas que podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições. Esta é a sua redação:

Art. 22. Para efeito de apuração da base de cálculo de que trata este capítulo, observado o disposto no art. 23, podem ser excluídos ou deduzidos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores (Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º):

I - das vendas canceladas;

II - dos descontos incondicionais concedidos;

III - do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

IV - do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

V - das reversões de provisões;

VI - das recuperações de créditos baixados como perdas, limitados aos valores efetivamente baixados, que não representem ingresso de novas receitas;

VII - dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita, inclusive os derivados de empreendimento objeto de Sociedade em Conta de Participação (SCP); e

VIII - das receitas decorrentes das vendas de bens do ativo permanente.

§ 1º Não se aplica a exclusão prevista no inciso V na hipótese de provisão que tenha sido deduzida da base de cálculo quando de sua constituição.

§ 2º Na hipótese de o valor das vendas canceladas superar o valor da receita bruta do mês, o saldo poderá ser compensado nos meses subsequentes.

Para que o assunto seja perfeitamente compreendido, transcreve-se o art.23 do Decreto 4524/2002, de vez que o art. 22 cita a expressão “observado o disposto no art. 23”. Trata-se de deduções específicas para o PIS não cumulativo. O artigo tem a seguinte redação:

Art. 23. Para efeito de cálculo do PIS/Pasep não-cumulativo, com a alíquota prevista no art. 59, podem ser excluídos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores (Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 1º, § 3º, inciso V, e Medida Provisória nº 75, de 2002, art. 36):

I - das vendas canceladas;

II - dos descontos incondicionais concedidos;

III - do IPI;

IV - do ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

V - das reversões de provisões;

VI - das recuperações de créditos baixados como perdas, que não representem ingresso de novas receitas; e

VII - dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

Conclusão sobre o decreto regulamentador: não há que se falar em excluir as receitas inadimplidas da base de cálculo das contribuições, conforme demonstrado nos artigos

transcritos. Pesquisaram-se todos os artigos inerentes à matéria e as parcelas não tributadas ou excluídas estão descritas nos artigos 17, 18 e 22 do decreto.

### 2.3.2. Instrução Normativa

O art. 100 do CTN, conforme demonstrado em seguida, trata sobre normas complementares. No âmbito do direito tributário, temos como exemplo a Instrução Normativa. Observe-se a redação do art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Alexandre (2009, p. 217) cita ainda alguns tipos de normas complementares, a saber:

Os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são normas editadas pelos servidores da administração tributária e visam detalhar a aplicação das normas que complementam.

As decisões dos órgãos coletivos e singulares de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa. A título de exemplo, na esfera federal existem as decisões das Delegacias da Receita Federal de Julgamento.

[...]

As práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas. Conforme estudado, o princípio da legalidade é muito rígido em Direito Tributário. Uma das consequências dessa rigidez é a interpretação extremamente restritiva que se deve dar ao art. 100, III do CTN.

O autor considera ainda o seguinte:

Ao falar em “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas”, o legislador abriu espaço, é verdade, para a utilização dos usos e costumes como normas complementares em matéria tributária. Todavia, os usos e costumes aqui admitidos são aqueles meramente interpretativos, jamais podendo inovar em

matérias sujeitas à reserva de lei ou, ainda com mais razão, derrogar disposições legais.

Os convênios que entre si venham a celebrar a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Os convênios são acordos de vontade firmados entre as pessoas políticas de direito público interno para a consecução de objetivos comuns (ALEXANDRE, 2009, p.217).

Relativamente às contribuições em estudo, tem-se a Instrução Normativa 247/2002. Sobre este ponto, convém esclarecer que existem várias IN's tratando de PIS e COFINS, cada uma sobre um assunto específico. A IN 247 trata sobre as contribuições para o PIS e a COFINS devidas pelas pessoas jurídicas em geral.

Para facilitar o entendimento, cita-se como exemplo o seguinte: a IN 516/2005 refere-se às contribuições em estudo e trata especificamente sobre o registro especial a que estão sujeitos os produtores e os importadores de biodiesel. A IN 546/2005, por sua vez, dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS incidentes sobre receitas auferidas por empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus.

Dessa forma, abordar-se-á nesta pesquisa a IN 247/2002 por tratar das contribuições de maneira geral e não especificamente.

O art. 23 da IN 247/2002 trata sobre as parcelas que podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições, conforme transcrito abaixo:

Art. 23. Para efeito de apuração da base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre o faturamento, observado o disposto no art. 24, podem ser excluídos ou deduzidos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores:

I – das vendas canceladas;

II – dos descontos incondicionais concedidos;

III – do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

IV – do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

V – das reversões de provisões;

VI – das recuperações de créditos baixados como perdas, limitados aos valores efetivamente baixados, que não representem ingresso de novas receitas;

VII – dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita, inclusive os derivados de empreendimento objeto de Sociedade em Conta de Participação (SCP);  
e

VIII – das receitas decorrentes das vendas de bens do ativo permanente.

§ 1º Não se aplica a exclusão prevista no inciso V na hipótese de provisão que tenha sido deduzida da base de cálculo quando de sua constituição.

§ 2º Na hipótese de o valor das vendas canceladas superar o valor da receita bruta do mês, o saldo poderá ser compensado nos meses subsequentes.

Novamente, como na legislação anteriormente abordada, na Instrução Normativa, não há previsão para excluir as receitas inadimplidas da base de cálculo das contribuições. As parcelas que podem ser excluídas estão descritas no art. 23, transcrito anteriormente.

## **2.4. O entendimento da Receita Federal do Brasil: emissão de Solução de Consulta**

A Solução de Consulta é o pronunciamento emitido pelo ente tributante sobre determinado assunto. Com o objetivo de esclarecer sobre do que se trata uma Solução de Consulta, destaca-se que esta é normatizada pela IN 740, de 02 de maio de 2007, que dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de mercadorias no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Para melhor compreensão, destacamos os artigos. 1º e 2º dessa legislação:

Art. 1º Os processos administrativos de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e sobre classificação de mercadorias, serão disciplinados segundo o disposto nesta Instrução Normativa.

Art. 2º A consulta poderá ser formulada por:

I - sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória;

II - órgão da administração pública;

III - entidade representativa de categoria econômica ou profissional.

Parágrafo único. No caso de pessoa jurídica que possua mais de um estabelecimento, a consulta será formulada, em qualquer hipótese, pelo estabelecimento matriz, devendo este comunicar o fato aos demais estabelecimentos.

Sobre o tema deste estudo, encontra-se publicada no sítio da Receita Federal do Brasil, uma Solução de Consulta que trata, especificamente, sobre o assunto desta pesquisa. Tem-se a seguinte redação:

MINISTÉRIO DA FAZENDA. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL.  
SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 423 de 22 de Dezembro de 2003  
ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS

EMENTA: EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. Não é cabível, por falta de base legal, a exclusão, na base de cálculo da COFINS de valores faturados, pelo regime de competência, mas que não foram efetivamente recebidos pela consulente de seus clientes, em virtude de inadimplência.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL.  
SOLUÇÃO DE CONSULTA N° 423 de 22 de Dezembro de 2003

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. Não é cabível, por falta de base legal, a exclusão, na base de cálculo da contribuição para o PIS de valores faturados, pelo regime de competência, mas que não foram efetivamente recebidos pela consulente de seus clientes, em virtude de inadimplência.

## **2.5. Coerência: normas regulamentadoras e legislação instituidora do PIS e da COFINS**

Nota-se que, as normas regulamentadoras observaram os limites impostos pela lei do tributo que está sendo regulamentado. Foi o que se aprendeu sobre isso: a regulamentação respeita os limites impostos pela legislação que instituiu o tributo em referência. De acordo com o histórico da legislação demonstrado, constatou-se que a cobrança de PIS e COFINS sobre as receitas inadimplidas não está em desacordo com as normas.

## **2.6. Abordagem sobre as formas de tributação das pessoas jurídicas**

Considera-se importante para o estudo abordar algumas informações sobre formas de tributação adotadas pelas pessoas jurídicas. Atualmente, em relação ao pagamento de tributos federais, as empresas podem adotar uma das três formas de tributação, a saber: lucro real, lucro presumido ou simples.

### **2.6.1. Empresas optantes pelo Simples**

De acordo com a Resolução CGSN n° 38, de 1° de setembro de 2008 a empresa pode tributar suas receitas pelo regime de competência (período em que aufera a receita) ou de caixa (período em que recebe a receita). Dessa forma, se a empresa opta por tributar pelo recebimento ela não pagará os tributos sobre as receitas inadimplidas. Transcrevem-se os artigos 1° e 2° da Resolução citada:

Art. 1º Esta Resolução regulamenta a forma opcional de determinação da base de cálculo para apuração dos impostos e contribuições devidos utilizando a receita recebida pelas Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) optantes pelo Simples Nacional.

Art. 2º A ME e a EPP poderão, opcionalmente, utilizar a receita bruta total recebida no mês - regime de caixa -, em substituição à receita bruta auferida - regime de competência -, de que trata o caput do art. 2º da Resolução CGSN nº 51, de 22 de dezembro de 2008, exclusivamente para a determinação da base de cálculo mensal. (Redação dada pela Resolução CGSN nº 50, de 22 de dezembro de 2008) (Vide art. 26 da Resolução CGSN nº 50, de 2008)

A sigla CGSN significa Comitê Gestor do Simples Nacional, cuja função é aquela descrita no art. 1º do anexo 1 da Resolução CGSN nº 1, de 19 de março de 2007:

Art. 1º O Comitê Gestor de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, denominado Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) tem por finalidade gerir e normatizar os aspectos tributários do Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, nos termos do art. 2º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

## 2.6.2. Empresas optantes pelo Lucro Presumido

Assim como ocorre com o Simples, também ocorre com o Lucro Presumido: as empresas têm a opção por tributar as suas receitas pelo recebimento. Observe-se o art. 1º da Instrução Normativa nº 4, de 24 de agosto de 1998, que estabelece normas para apuração do Lucro Presumido com base no regime de caixa:

Art. 1º A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do livro Caixa, deverá:

I - emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço;

II - indicar, no livro Caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento.

§ 2º Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.

§ 3º Na hipótese deste artigo, os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite.

§ 4º O cômputo da receita em período de apuração posterior ao do recebimento sujeitará a pessoa jurídica ao pagamento do imposto e das contribuições com o acréscimo de juros de mora e de multa, de mora ou de ofício, conforme o caso, calculados na forma da legislação vigente.

Conclusão: as empresas que optarem pelas formas de tributação com base no Simples ou Lucro Presumido e adotarem o regime de caixa para apuração dos tributos federais não tributarão as receitas inadimplidas, pois, a receita tributada no período é igual à receita recebida no período.

### 2.6.3. Empresas optantes pelo Lucro Real

Nesse caso não há a opção de tributar as receitas na medida em que recebidas, de vez que a forma de tributação com base no Lucro Real tem como principal característica o regime de competência. De acordo com o Art. 247 do Decreto 3000 de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, esta é a definição de Lucro Real:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1 A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

§ 2 Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).

§ 3 Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados, monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º).

Há de se observar com relação ao Lucro Real que algumas empresas estão obrigadas a adotar essa forma de tributação, de acordo com o art. 14 da Lei 9718/1998. Esta é a sua atual redação:

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010).

A partir dessas informações sobre as formas de tributação das empresas conclui-se que a empresa que terá obrigatoriamente que tributar as receitas inadimplidas é a optante pelo Lucro Real, visto que às empresas optantes pelo Lucro Presumido ou pelo Simples faculta-se tributar as suas receitas pelo recebimento.

## **2.7. Posicionamento do Superior Tribunal de Justiça**

### **2.7.1. Competência do STJ**

De acordo com o art. 92 da CF/88 o STJ é órgão do poder judiciário. O artigo 105 também da CF/88 determina o que compete ao órgão. Considerando o assunto do estudo, a atribuição está descrita no inciso III, alínea c do art. 105.

Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:

[...]

c) der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal.

No sentido dessa pesquisa, acontece da seguinte forma: uma empresa questiona a constitucionalidade da cobrança de PIS e COFINS sobre receitas inadimplidas; resultam decisões divergentes de dois ou mais tribunais; a empresa discorda de uma ou mais decisões e então interpõe recurso junto ao STJ visando fazê-lo interferir para verificar qual decisão está de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro. O parecer do STJ, por sua vez, é emitido através de Recurso Especial conforme consta no art. 105, inciso III, alínea c, anteriormente descrito.

## 2.7.2. Recursos Especiais emitidos pelo STJ

### 2.7.2.1. Recurso Especial nº 751.368: publicado em 31/05/2007

Para verificar o posicionamento do STJ, abordar-se-á os julgamentos do órgão através de recursos especiais emitidos. O 1º recurso especial abordado, publicado em 31/05/2007, consta desta pesquisa no anexo A. Optou-se por inseri-lo como anexo pelo fato de ser a sua redação consideravelmente extensa. Em seguida transcrevem-se os dados do processo, a parte inicial da ementa e o acórdão proferido:

Processo  
 Resp 751368/SC  
 RECURSO ESPECIAL  
 2005/0081971-0  
 Relator(a)  
 Ministro LUIZ FUX (1122)  
 Órgão julgador  
 T1 - PRIMEIRA TURMA  
 Data do julgamento  
 17/05/2007  
 Data da Publicação/Fonte  
 DJ 31/05/2007 p. 338  
 RDDT vol. 143 p. 146  
 RET vol. 56 p. 32

Ementa  
 TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. ARTIGO 3º, § 2º, I, DA LEI 9.718/98. HIGIDEZ CONSTITUCIONAL RECONHECIDA PELO STF EM SEDE DE CONTROLE DIFUSO. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. "VENDAS INADIMPLIDAS". ALEGADA EQUIPARAÇÃO COM "VENDAS CANCELADAS". ANALOGIA/EQUIDADE. INAPLICABILIDADE. ARTIGOS 111 E 118, DO CTN. OBSERVÂNCIA.

#### Acordão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Denise Arruda, José Delgado e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator.

Observando no anexo A a redação completa desse recurso especial, percebe-se que o STJ abordou diversos aspectos importantes sobre o assunto, conforme se comentam alguns deles em seguida:

- a) desfazimento de negócio jurídico: não é possível equiparar as receitas inadimplidas às vendas canceladas. Na segunda hipótese ocorre o desfazimento do negócio jurídico; na primeira ocorre o inadimplemento do comprador e não o cancelamento da venda;
- b) regime de competência: o Sistema Tributário Nacional estabeleceu o regime de competência como regra para fins de tributação; mediante isso, o registro dos fatos contábeis é feito a partir da efetivação da venda e não do recebimento dela. Nesse ponto da pesquisa é importante lembrar o que já foi dito sobre regime de competência e regime de caixa para fins de tributação. As empresas optantes pelos regimes tributários com base no Simples ou no Lucro Presumido têm a opção de tributar as suas receitas de acordo com o recebimento. Dessa forma não tributariam então as receitas inadimplidas;
- c) ônus da inadimplência: os pactos que foram feitos entre vendedor e comprador não podem influenciar a relação tributária, no caso do assunto desta pesquisa, pactuou-se o pagamento a prazo da venda. Se o comprador não honra o compromisso, não é lícito repassar o ônus da inadimplência ao fisco;
- d) definição legal de fato gerador: de acordo com o código tributário, a definição legal de fato gerador para fins tributários não leva em conta a validade jurídica dos atos praticados entre os contribuintes e nem os efeitos decorrentes desses atos. Se for pactuado entre vendedor e comprador que o pagamento seria a prazo, isto envolve riscos ao negócio;

- e) emprego da analogia em matéria tributária: as receitas inadimplidas não se equiparam às vendas canceladas, não podendo, por analogia, implicar em exclusão do crédito tributário. Conforme descrito no recurso em tese, a legislação tributária que versa sobre suspensão ou exclusão de crédito tributário deve ser interpretada de forma literal.

Para melhor compreensão deste item, destaca-se o que escreve Lugon (2008, p. 107) sobre analogia:

Analogia: é a busca de um caso semelhante que possua norma jurídica reguladora, para que esta seja aplicada ao caso para o qual o legislador não estabeleceu norma expressa. Da analogia não pode resultar a exigência de tributo não previsto em lei. A lei que define as hipóteses de incidência deve ser suficientemente clara em relação às situações alcançadas, não havendo que se pensar que determinado caso sofrerá a incidência tributária, mesmo sem menção da lei, pelo simples fato de ser semelhante a outro caso tributado. Nesse ponto, o Código firma o que para alguns se chama princípio da tipicidade tributária.

Conclusão sobre esse recurso: o STJ fez a abordagem desses itens mencionados de forma clara e objetiva e a decisão foi pela negativa de provimento ao recurso.

#### 2.7.2.2. Recurso Especial nº 953.011: publicado em 08/10/2007

Outro recurso versando sobre a mesma matéria foi publicado em 08/10/2007. Trata-se do Recurso Especial 953.011 em que o STJ invoca mais especificamente o recurso da equidade. Para se ter mais clareza sobre o assunto desse recurso, aborda-se o que escreve Lugon (2008, p. 107) sobre a equidade:

Equidade: é o abrandamento, feito pelo aplicador, dos rigores do ordenamento jurídico. A equidade visa à realização da justiça dando ao ordenamento ares de suavidade e dimensão humanitária na aplicação aos casos concretos. Da equidade não pode resultar a dispensa de tributo devido. As isenções decorrem de disposição expressa de lei, não podendo o aplicador presumir sua existência.

No recurso abordado no item anterior, o STJ também abordou a equidade. Já no Recurso 953.011 deu mais ênfase à equidade. Observa-se a redação completa do mesmo:

RECURSO ESPECIAL  
2007/0113806-8  
Relator(a)  
Ministro CASTRO MEIRA (1125)  
Órgão julgador  
T2 - SEGUNDA TURMA  
Data do julgamento  
25/09/2007  
Data da Publicação/Fonte  
DJ 08/10/2007 p. 255

Ementa

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

1. Incide o PIS e a COFINS sobre a receita bruta das pessoas jurídicas, aí incluídos os valores de "vendas a prazo" que, embora faturados, não ingressaram efetivamente no caixa da empresa devido à inadimplência dos compradores. 2. O art. 3º, § 2º, da Lei 9.718/98 estabelece as deduções autorizadas da base de cálculo do PIS e da COFINS, nele não se incluindo o de "vendas inadimplidas". 3. O Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência como regra geral para apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. Pelo primeiro regime, o registro dos fatos contábeis é realizado a partir de seu comprometimento, vale dizer, da concretização do negócio jurídico, e não do efetivo desembolso ou ingresso da receita correspondente àquela operação. 4. Se a lei não excluiu as "vendas inadimplidas" da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, não cabe ao intérprete fazê-lo por equidade, equiparando-as às vendas canceladas. O art. 108, § 2º, do CTN é expresso ao dispor que "o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido". 5. No cancelamento da venda ocorre o desfazimento do negócio jurídico, o que implica ausência de receita e, conseqüente, intributabilidade da operação. O distrato caracteriza-se, de um lado, pela devolução da mercadoria vendida, e de outro, pela anulação dos valores registrados como receita. 6. Embora da inadimplência possa resultar o cancelamento da venda e conseqüente devolução da mercadoria, a chamada "venda inadimplida", caso não seja a operação efetivamente cancelada, importa em crédito para o vendedor, oponível ao comprador, subsistindo o fato impositivo das contribuições ao PIS e à COFINS.

7. Recurso especial não provido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Eliana Calmon e João Otávio de Noronha votaram com o Sr. Ministro Relator.

O legislador do CTN dedicou um capítulo à interpretação e integração da legislação tributária, dada à importância do assunto. Observar-se-á que além do que é citado no art. 108 § 2º, o art. 109 reforça que os princípios gerais de direito privado, nesse caso a equidade, não podem ser utilizados para definição dos respectivos efeitos tributários.

Ressalta-se a clareza do que está descrito no item 4 do recurso em pauta: "Se a lei não excluiu as "vendas inadimplidas" da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, não cabe ao intérprete fazê-lo por equidade, equiparando-as às vendas canceladas."

Assim, para complementar o conhecimento sobre o que foi citado nesse Recurso Especial, transcrevem-se os artigos 107 ao 109, que constam do referido capítulo do CTN:

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Conclusão sobre esse recurso: o § 2º do art. 108 aborda exatamente o que responde à alegação deste, qual seja equiparar as vendas inadimplidas às vendas canceladas utilizando o recurso da equidade: “o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.”

Conclui-se que, para excluir as receitas inadimplidas da base de cálculo das contribuições isso teria que estar expresso na legislação, assim como está expressa a exclusão das vendas canceladas.

#### 2.7.2.3. Recurso Especial nº 956.842: publicado em 12/12/2007

O terceiro Recurso Especial abordado é o de número 956.842, publicado em 12/12/2007, em que o STJ invoca mais especificamente o princípio da legalidade tributária, já estudado nessa pesquisa. Transcreve-se a sua redação:

Processo  
REsp 956842/RS  
RECURSO ESPECIAL  
2007/0123076-5

Relator(a)  
 Ministro JOSÉ DELGADO (1105)  
 Órgão julgador  
 T1 - PRIMEIRA TURMA  
 Data do julgamento  
 20/11/2007  
 Data da Publicação/Fonte  
 DJ 12/12/2007 p. 408  
 RDDT vol. 150 p. 119  
 REVFOR vol. 397 p. 487

#### Ementa

TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. VENDAS INADIMPLIDAS.

1. As vendas inadimplidas não podem ser equiparadas a vendas canceladas para fins de não fazer incidir o PIS e a COFINS. 2. O inadimplemento do comprador não influi na descaracterização do fato gerador. Há receita em potencial a ser auferida pela empresa. 3. A exigência tributária não está vinculada ao êxito dos negócios privados. 4. A não-incidência do PIS e da COFINS só pode ocorrer nos casos determinados em lei. Aplicação do princípio da legalidade tributária. 5. Impossível, por construção jurisprudencial, instituir situação de não-incidência tributária. 6. Precedente: Resp 751.368/SC, rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma. 7. Recurso especial não-provido

#### Acordão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Considera-se que em relação a esse recurso o comentário já foi feito anteriormente na pesquisa. A legalidade tributária é um princípio tributário e como tal deve ser respeitado. Nesse ponto, mais especificamente consta no art. 149, a respeito das contribuições em estudo. Observe a redação dos artigos 149 e 150:

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

Art. 150. 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;

[...]

Outro comentário a ser feito sobre esse recurso está relacionado aos seus itens 2 e 3:

2. O inadimplemento do comprador não influi na descaracterização do fato gerador. Há receita em potencial a ser auferida pela empresa: dessa forma o fato gerador

permanece perfeito e acabado. Se em razão dessa inadimplência o contrato fosse desfeito e a mercadoria objeto da venda fosse devolvida ao vendedor, nessa situação ter-se-ia uma venda cancelada. Caso o contrato não seja desfeito, como já restou comprovado nessa pesquisa, não há que se falar em excluir as vendas inadimplidas da base de cálculo de PIS e COFINS.

3. A exigência tributária não está vinculada ao êxito dos negócios privados: é sabido por todos que negócios envolvem riscos; o de vender e o cliente não honrar o seu compromisso de quitar o débito é um exemplo de risco do negócio e como dito no Recurso em pauta, este fato não se vincula à exigência tributária.

Conclusão sobre esse recurso: o STJ considerou como precedente o Recurso Especial nº 751.368, já estudado nessa pesquisa, e a decisão foi pela negativa de provimento.

#### 2.7.2.4. Recurso Especial nº 1029434: publicado em 18/06/2008

Por fim, quanto ao posicionamento do STJ aborda-se o 4º recurso especial pesquisado, publicado em 18/06/2008. Transcrevem-se apenas os dados do processo, a parte inicial da ementa e o acórdão, dado ao fato de a redação desse Recurso Especial ser bastante extensa. Sua redação completa consta no anexo B do presente estudo.

Processo  
REsp 1029434  
RECURSO ESPECIAL  
2008/0031565-3  
Relator(a)  
Ministro LUIZ FUX (1122)  
Órgão julgador  
T1 - PRIMEIRA TURMA  
Data do julgamento  
20/05/2008  
Data da Publicação/Fonte  
DJe18/06/2008  
REsp 1029434 / CE

Ementa  
TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. ARTIGO 3º, § 2º, I, DA LEI 9.718/98. HIGIDEZ CONSTITUCIONAL RECONHECIDA PELO STF EM SEDE DE CONTROLE DIFUSO. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. "VENDAS INADIMPLIDAS". ALEGADA EQUIPARAÇÃO COM "VENDAS CANCELADAS". ANALOGIA/EQUIDADE. INAPLICABILIDADE. ARTIGOS 111 E 118, DO CTN. OBSERVÂNCIA.

Acórdão  
Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki,

Denise Arruda (Presidenta), José Delgado e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ressalta-se, quanto a esse Recurso Especial, o fato de terem sido considerados como precedentes os três Recursos anteriormente abordados nessa pesquisa. Quanto ao seu conteúdo não trouxe muita informação nova, essencialmente o que se abordou é o que consta nos comentários dos Recursos Especiais anteriores.

### 2.7.3. Conclusão sobre o posicionamento do STJ

Conforme demonstrado, em todos os Recursos Especiais apresentados o STJ negou provimento em relação aos pedidos para excluir as vendas inadimplidas da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS. Ocorre que todas as alegações feitas pelos impetrantes não são procedentes para restar comprovada a inconstitucionalidade do que se alega.

## 2.8. Posicionamento do Supremo Tribunal Federal

A Constituição Federal de 1988 traz em seu art. 102 as competências do STF conforme se transcreve:

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

- a) contrariar dispositivo desta Constituição;
- b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;
- c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição.
- d) julgar válida lei local contestada em face de lei federal. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

§ 1.º A arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente desta Constituição, será apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, na forma da lei (Transformado em § 1º pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/93).

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante,

relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

§ 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros (Incluída pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

De acordo com o art. 102, § 3º é necessário o STF reconhecer a repercussão geral para que examine a admissão do recurso; constatou-se que o STF reconheceu-a em 05/06/2008, o que consta no Recurso Extraordinário 586.482-1, cujo inteiro teor encontra-se no anexo E da pesquisa. Optou-se por incluí-lo em forma de anexo dada a sua extensa redação.

No anexo F consta o histórico de evolução do processo em que o Recurso Extraordinário acima mencionado foi emitido: trata-se de questionamento da empresa WMS Supermercados do Brasil Ltda. Optou-se por inserir este anexo por dois motivos, a saber:

- 1) para que se possa consultar os dados sobre o andamento do processo quando da leitura desta pesquisa;
- 2) para que se possa acompanhar o andamento do processo posteriormente, o que, acredita-se, seria de grande valia para os profissionais que atuam com matéria tributária. No anexo consta o endereço eletrônico completo para consulta da situação do processo no sítio do STF.

Posteriormente, em 01 de agosto de 2010, o STF emitiu o Recurso Extraordinário 599.846 em que determina a devolução de outro processo ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Trata-se de outra empresa que apresenta o mesmo questionamento, esta é a redação do recurso:

STF - RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 599846 SC  
Parte: OXFORD S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO – OSAICO  
Parte: GUSTAVO DUARTE DA SILVA GOULART E OUTRO (A/S)  
Parte: UNIÃO  
Parte: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO  
Julgamento: 01/08/2010  
Publicação: DJe-153 DIVULG 18/08/2010 PUBLIC 19/08/2010

Decisão

PIS E COFINS -VENDAS INADIMPLIDAS - ABATIMENTO - COMPENSAÇÃO - REPERCUSSÃO GERAL ADMITIDA - PROCESSOS VERSANDO A MATÉRIA - BAIXA À ORIGEM. 1. O Tribunal, no Recurso Extraordinário nº 586.482 QO/RS, concluiu pela repercussão geral do tema relativo à constitucionalidade da exigibilidade das contribuições sociais para o PIS e COFINS sobre os valores das vendas inadimplidas. 2. Ante o quadro, considerado o

fato de o recurso veicular a mesma matéria, havendo a intimação do acórdão de origem ocorrido posteriormente à data em que iniciada a vigência do sistema da repercussão geral, bem como presente o objetivo maior do instituto - evitar que o Supremo, em prejuízo dos trabalhos, tenha o tempo tomado com questões repetidas, determino a devolução do processo ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Faça-o com fundamento no artigo 328, parágrafo único, do Regimento Interno desta Corte, para os efeitos do artigo 543-B do Código de Processo Civil.3. Publiquem. Brasília, 1º de agosto de 2010. Ministro MARÇO AURÉLIO Relator

Nesta parte da pesquisa, para melhor entendimento, é necessário esclarecer porque o STF devolveu o processo ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região, o que será feito demonstrando do que se tratam os dispositivos que fundamentaram a devolução, conforme o STF escreveu. Nesse sentido o art. 328, parágrafo único do citado Regimento Interno determina o seguinte:

Art. 328 - Protocolado ou distribuído recurso cuja questão for suscetível de reproduzir-se em múltiplos feitos, a Presidência do Tribunal ou o(a) Relator(a), de ofício ou a requerimento da parte interessada, comunicará o fato aos tribunais ou turmas de juizado especial, a fim de que observem o disposto no art. 543-B do Código de Processo Civil, podendo pedir-lhes informações, que deverão ser prestadas em 5 (cinco) dias, e sobrestar todas as demais causas com questão idêntica.

Parágrafo único. Quando se verificar subida ou distribuição de múltiplos recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a Presidência do Tribunal ou o(a) Relator(a) selecionará um ou mais representativos da questão e determinará a devolução dos demais aos tribunais ou turmas de juizado especial de origem, para aplicação dos parágrafos do art. 543-B do Código de Processo Civil.

Dessa forma, o STF devolveu o processo ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região e no caso pode-se observar que para as providências especificadas no art. 543-B do Código de Processo Civil (CPC), Lei 5.869 de 11 de janeiro de 1973, conforme se demonstra:

Art. 543-B. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a análise da repercussão geral será processada nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, observado o disposto neste artigo (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 1 Caberá ao Tribunal de origem selecionar um ou mais recursos representativos da controvérsia e encaminhá-los ao Supremo Tribunal Federal, sobrestando os demais até o pronunciamento definitivo da Corte (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 2 Negada à existência de repercussão geral, os recursos sobrestados considerar-se-ão automaticamente não admitidos (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 3 Julgado o mérito do recurso extraordinário, os recursos sobrestados serão apreciados pelos Tribunais, Turmas de Uniformização ou Turmas Recursais, que poderão declará-los prejudicados ou retratar-se (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 4 Mantida a decisão e admitido o recurso, poderá o Supremo Tribunal Federal, nos termos do Regimento Interno, cassar ou reformar, liminarmente, o acórdão contrário à orientação firmada (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 5 O Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal disporá sobre as atribuições dos Ministros, das Turmas e de outros órgãos, na análise da repercussão geral (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

Conclusão sobre a redação desse recurso: o STF já reconheceu a repercussão geral e então analisará a questão. Os Tribunais não deverão enviar mais processos que versem sobre o mesmo assunto. Como dito no recurso, visa evitar que o STF tenha seu tempo tomado com questões repetidas. Dessa forma, o que se há de fazer é aguardar o julgamento desse órgão.

### 3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Verificando a legislação pertinente às contribuições sociais - desde a Constituição Federal de 1988 até a Solução de Consulta emitida pelo ente tributante – conclui-se que não é inconstitucional a cobrança sobre as receitas inadimplidas. Os dispositivos abordados demonstram, dentre outras informações, a base de cálculo das contribuições, as exclusões permitidas e as parcelas não tributadas; dentre estas não consta a permissão para excluir as receitas inadimplidas do valor a ser tributado.

Ao pesquisar essa legislação, foram abordados conceitos importantes relacionados ao Direito Tributário com o intuito de demonstrar a importância destes, como por exemplo, os princípios tributários. A verificação da obediência a tais princípios no contexto do estudo é primordial, visto que analisa a constitucionalidade da cobrança de tributos.

Pesquisando o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, abordaram-se quatro recursos especiais sobre o assunto da pesquisa e em todos eles o STJ negou provimento. A alegação é a de que as receitas inadimplidas não estão sujeitas à incidência das contribuições. Observou-se que, em suas decisões o STJ abordou pontos importantes, tais como: desfazimento de negócio jurídico, regime de competência, ônus da inadimplência, definição legal de fato gerador, analogia e equidade, etc. Conforme pôde ser constatado, o STJ demonstrou em qual legislação se baseia para negar provimento aos recursos, essencialmente demonstrou vários artigos do CTN que comprovam a coerência de sua decisão.

Averiguando o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, até a data de conclusão desse estudo, verificou-se que o mesmo não apreciou a referida questão. Até o momento, o STF reconheceu a repercussão geral relativa ao assunto, o que significa que julgará a matéria.

Considera-se importante sugerir a continuidade da pesquisa por outros alunos, a fim de se conhecer o julgamento a ser feito pelo Supremo Tribunal Federal. Acredita-se ser um tema importante a ser verificado pelos profissionais de Ciências Contábeis, notadamente para aqueles que atuem diretamente com matéria tributária.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado**. 3. Ed. Atual. Ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: METODO, 2009.

BRASIL, **Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, 1999. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/Ant2001/1999/Dec300099.htm>>. Acesso em: 19 fev. 2011.

\_\_\_\_\_, **Decreto nº 4524 de 17 de dezembro de 2002**. Regulamenta a Contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS devidas pelas pessoas jurídicas em geral. Brasília, 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/D4524.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4524.htm)>. Acesso em: 31 jan. 2011.

\_\_\_\_\_, **Instrução Normativa nº 104 de 24 de agosto de 1998**, Secretaria da Receita Federal. Estabelece normas para apuração do Lucro Presumido com base no regime de caixa. Brasília, 1998. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1998/in10498.htm>>. Acesso em: 18 fev. 2011.

\_\_\_\_\_, **Instrução Normativa nº 247 de 21 de novembro de 2002**, Secretaria da Receita Federal. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. Brasília, 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2002/in2472002.htm>>. Acesso em: 16 fev. 2011.

\_\_\_\_\_, **Lei nº 5.869 de 11 de janeiro de 1973**. Institui o Código de Processo Civil. Brasília, 1973. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L5869.htm>>. Acesso em: 13 fev. 2011.

\_\_\_\_\_, **Lei nº 7 de 07 de setembro de 1970**. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Brasília, 1970. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp07.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp07.htm)>. Acesso em: 18 fev. 2011.

\_\_\_\_\_, **Lei nº 70 de 30 de dezembro de 1991**. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Brasília, 1991. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp70.htm)>. Acesso em: 18 fev. 2011.

\_\_\_\_\_, **Resolução nº 1 de 19 de março de 2007**, Comitê Gestor do Simples Nacional. Aprova o Regimento Interno do Comitê Gestor de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte de que trata o inciso I do art. 2º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Brasília, 2007. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Resolucao/2007/CGSN/Resol01.htm>>. Acesso em: 13 fev. 2011.

\_\_\_\_\_, **Resolução nº 38 de 1º de setembro de 2008**, Comitê Gestor do Simples Nacional. Dispõe sobre a forma opcional de determinação da base de cálculo para apuração dos impostos e contribuições devidos utilizando a receita recebida pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes pelo Simples Nacional. Brasília, 2008. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Resolucao/2008/CGSN/Resol38.htm>>. Acesso em: 13 fev. 2011.

\_\_\_\_\_, **Solução de Consulta nº 423 de 22 de Dezembro de 2003**, Secretaria da Receita Federal. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS. Brasília, 2003. Disponível em: [http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=Contribui%E7%E3o+para+o+Financiamento+da+Seguridade+Social+-+COFINS&s5=inadimpl%Eancia&s8=&s7](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=Contribui%E7%E3o+para+o+Financiamento+da+Seguridade+Social+-+COFINS&s5=inadimpl%Eancia&s8=&s7). Acesso em: 14 fev. 2011.

\_\_\_\_\_, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

\_\_\_\_\_, **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 14 fev. 2011.

\_\_\_\_\_, **Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm)>. Acesso em: 16 fev. 2011.

FRANÇA, Júnia Lessa; VASCONCELLOS, Ana Cristina de; BORGES, Stella Maris; MAGALHÃES, Maria Helena de Andrade. **Manual para normalização de publicações técnico-científicas**. 8. ed. rev. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2009, 1ª reimpressão 2011. 258 p.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 15. Ed. Rio de Janeiro: Impetus/Campus, 2008.

LUGON, Alexandre. **Estudos de Direito Tributário**. Rio de Janeiro, 2008.

LUNA, Cristina. **Direito Constitucional**: material de apoio didático. Rio de Janeiro, 2009.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, **Recurso Especial nº 1029434 de 20 de maio de 2008**. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200800315653&dt\\_publicacao=18/06/2008](https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200800315653&dt_publicacao=18/06/2008)>. Acesso em: 12 fev. de 2011.

\_\_\_\_\_, **Recurso Especial nº 751368 de 17 de maio de 2007**. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200500819710&dt\\_publicacao=31/05/2007](https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200500819710&dt_publicacao=31/05/2007)>. Acesso em: 12 fev. de 2011.

\_\_\_\_\_, **Recurso Especial nº 953011 de 25 de setembro de 2007.**

Disponível em:  
<[https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200701138068&dt\\_publicacao=08/10/2007](https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200701138068&dt_publicacao=08/10/2007)>.  
Acesso em: 12 fev. de 2011.

\_\_\_\_\_, **Recurso Especial nº 956842 de 20 de novembro de 2007.**

Disponível em:  
<[https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200701230765&dt\\_publicacao=12/12/2007](https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200701230765&dt_publicacao=12/12/2007)>.  
Acesso em: 12 fev. de 2011.

\_\_\_\_\_, **Recurso Extraordinário nº 599846 de 1º de agosto de 2010.**

Disponível em:  
<<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2676499>>. Acesso em: 13 fev. 2011.

\_\_\_\_\_, **Regimento Interno atualizado até 31 de dezembro de 2010.**

Disponível em:  
<[http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/legislacaoRegimentoInterno/anexo/RISTF\\_Dezembro\\_2010.pdf](http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/legislacaoRegimentoInterno/anexo/RISTF_Dezembro_2010.pdf)>.  
Acesso em: 13 fev. 2011.