

**IX SIMPÓSIO DE DIREITO TRIBUTÁRIO
DA
APET**

**“O CONCEITO DE RECEITA À LUZ DA
JURISPRUDÊNCIA DO CARF”**

José Antonio Minatel
novembro/2011

1

CONSTITUIÇÃO FEDERAL

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos [...] das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [\[EC nº 20/98\]](#)
a) a folha de salários e demais rendimentos [...]

b) a **receita** ou o **faturamento**;

[I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o **faturamento** e o lucro;] *redação original*

[...]

III - sobre a **receita** de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar” [\[EC 42/2003\]](#)

2

**“RECEITA OU FATURAMENTO”
conceito pressuposto na CF**

“Conceito é seletor de propriedades, segundo um critério jurídico que preside a investigação”.

(Lourival Vilanova)

Constituinte: primeiro selecionador das propriedades na repartição das competências.

Diferentes perspectivas recortadas da realidade (“renda”, “receita”, “faturamento”, “produtos”, “mercadoria”, “serviços”, “patrimônio”, “progressividade”, “propriedade” etc.)

3

**“RECEITA OU FATURAMENTO”
conceito pressuposto na CF**

Premissa: conceitos pressupostos na Constituição Federal

“**Receita**”: fato gerador de PIS/COFINS; #

“**Receita**”: ponto de partida p/ “Resultado” PJ;

“se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”. (RE 71.758, Min. Luiz Gallotti)

4

“RECEITA”: BASE DE CÁLCULO DE PIS/COFINS

“**Receita**”: Ingresso definitivo que remunera negócios jurídicos do exercício de atividade econômica/empresarial, pela:

Venda – de mercadorias ou serviços (**faturamento**)

Cessão onerosa e temporária: de bens ou direitos (aluguel, royalties)

Remuneração de investimentos (juros)

“Receita” é **gênero**; “faturamento” é **espécie**.

5

“RECEITA”: BASE DE CÁLCULO DE PIS/COFINS

Aferição: instantânea, isolada, em cada evento
Conceito com conteúdo determinado (ingresso)

Convergência na doutrina:

Ricardo Mariz de Oliveira, Marco Aurélio Greco

Tércio Sampaio Ferraz:

“receita é a quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem as fontes do resultado, conforme o tipo de atividade por ela exercida”. (Tércio Sampaio Ferraz Júnior, Revista Forum de Direito Tributário nº 28)

6

“RECEITA” em diferentes linguagens

Lei 6.404/76 (Lei Societária) – núcleo é o **resultado**: receita é **meio**, não o **fim**.

Art. 187. [...]

§ 1º Na determinação do **resultado** do exercício serão computados: [periodicidade]

- a) as **receitas** e os rendimentos ganhos no período, **independentemente da sua realização em moeda**;
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, **correspondentes a essas receitas ou rendimentos**;

7

“RECEITA” em diferentes linguagens

CIÊNCIA CONTÁBIL: CPC nº 30

“... a **receita** surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e royalties”.

8

“RECEITA” em diferentes linguagens

⇒ CIÊNCIA CONTÁBIL: CPC nº 30

“**Receita** é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto as contribuições dos proprietários.”

(Item 7 da Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG nº 30, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade pela Resolução CFC nº 1.187, de 28 de agosto de 2009.)

9

“RECEITA” em diferentes linguagens

CIÊNCIA CONTÁBIL: também conceito relacional, vinculado - núcleo é o **resultado**: receita é **meio**, não **fim**.

Princípios, métodos e técnicas para evidenciar o resultado: uniformidade e periodicidade

Princípio da competência:

- ✓ Custos e despesas: incorridos
- ✓ **Receita**: realizada

10

“RECEITA” em diferentes linguagens

LEI TRIBUTÁRIA:

IRPJ e CSL: base é a lei societária – periodicidade para apuração do **resultado (renda)**

COFINS/PIS: avaliação autônoma, instantânea e isolada em cada evento – valorização do “ingresso”

CF/88, art. 195: A seguridade será financiada ... por recursos provenientes de contribuições sociais incidentes sobre:

II- b) **receita ou faturamento**

III- sobre a **receita** de concursos de prognósticos;

(destino de parcela dos **ingressos** e não de **direitos**)

11

“RECEITA” e “FATURAMENTO” base de incidência de contribuições

Lei nº 9.718/98 (MP nº 1.724/98 - PIS e COFINS):

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

Art. 3º O **faturamento** a que se refere o artigo anterior corresponde à **receita bruta** da pessoa jurídica.

§ 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.**” (STF inconstitucional §1º, e revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

12

“RECEITA” e “FATURAMENTO” base de incidência de contribuições

Lei nº 10.637/02 (PIS não cumulativo):

“Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.”

13

“RECEITA” e “FATURAMENTO” base de incidência de contribuições

Lei nº 10.833/03 (COFINS não cumulativa):

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, **com a incidência não-cumulativa**, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

14

PIS/COFINS: regra de incidência

Regra Matriz de Incidência (RMI) é única:

“**auferir receita**”: sentido estrito ou amplo (antecedente)

“**pagar % sobre a receita**” (conseqüente).

Não há dificuldades na RMI.

Dificuldade: encontrar o conteúdo do conceito de “**Receita**” (sentido estrito ou amplo), para servir de base de cálculo das contribuições.

“**Receita**” (p/ PIS-Cofins) x “**Receita**” (p/ IRPJ): diferentes apurações (método e conteúdo)

15

APURAÇÃO da RECEITA (para COFINS e PIS)

⇒ FINALIDADE: autônoma: identificar base para a tributação (capacidade contributiva)

⇒ AFERIÇÃO: instantânea e isolada

⇒ MENSURAÇÃO: pelo valor do ingresso de cada evento

⇒ REGISTRO CONTÁBIL: não dá natureza aos fatos relatados: “desconto obtido” não é receita. Função neutralizadora do registro.

⇒ IRPJ e CSL: avaliação periódica, vinculada aos custos = demonstração do **resultado**

16

JURISPRUDÊNCIA DO CARF “Receita” e “Recuperação de Custos”

“[...] RECUPERAÇÃO DE DESPESAS, TRIBUTAÇÃO - Em conformidade com o art. 53 da Lei nº 9.430, de 1996, os valores recuperados, correspondentes a despesas, deverão ser adicionados ao **lucro presumido** para determinação do imposto de renda, **salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado..**” (Acórdão nº 1302-00.159 – 2ª Turma, da Terceira Câmara, da Primeira Seção) No mesmo sentido: Ac. 1803-00.346, 1a. Seção - 3a. TE em 07/04/2010.

✓ Regra: recuperação de custo não é receita! Adição à base de cálculo só para neutralizar efeitos.

17

JURISPRUDÊNCIA DO CARF “Receita” e “Créditos de ICMS”

“[...] INCENTIVO FISCAL. **CRÉDITOS DE ICMS. RECEITA. ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA.**

Ao restar demonstrado que os créditos fiscais de ICMS, concedidos pelo Poder Público Estadual a título de incentivos fiscais, se caracterizam, à luz da legislação federal, como **subvenções correntes para custeio ou operação**, os valores correspondentes a tais créditos devem receber o tratamento de receitas tributáveis. Tais receitas são alcançadas pelo conceito de “**acréscimos**” de que cuida o art. 225 do RIR/99, e devem integrar a “**receita bruta e acréscimos**”, base de cálculo dos **recolhimentos mensais por estimativa** a que estão obrigados os contribuintes optantes pela **apuração anual do lucro real.**” (Acórdão nº 130100.495, em 23.02.2011, 1ª, TO, 3ª, Câmara)

18

JURISPRUDÊNCIA DO CARF
“Receita” e “Créditos de ICMS”

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007 [...] **CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS.** A cessão de ICMS gerado de operações de exportação anteriormente registrado como encargo tributário não materializa ingresso de elemento novo. O aumento do resultado do exercício da pessoa jurídica no momento da **recuperação do custo tributário provê o retorno à situação patrimonial anterior, não reunindo condições de qualificá-la no conceito de receita.**” (Acórdão nº 3803-000.781 – 3ª TE, da Terceira Sessão, em 30.09.2010)

19

JURISPRUDÊNCIA DO CARF
“Receita” e “Crédito Presumido de IPI”

“[...] **CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI - IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS E DO PIS - O crédito presumido de IPI é parcela relacionada à redução de custos e não à obtenção de receita nova, oriunda do exercício da atividade empresarial.** A noção de faturamento, identificada com as bases de cálculo do PIS e da COFINS, corresponde à receita bruta derivada da venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e serviços. (Acórdão nº 1803-00.346, 1a. Seção - 3a. TE, em 07/04/2010)

20

JURISPRUDÊNCIA DO CARF
“Receita” e “Crédito Presumido de IPI”

“IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ Exercício: 2006, 2007 RECEITA BRUTA. **LUCRO PRESUMIDO.** Os valores do **crédito presumido de IPI** como ressarcimento do PIS e da Cofins e da **cessão do crédito de ICMS para terceiros devem ser acrescidos à base de cálculo do lucro presumido para fins de apuração do IRPJ e da CSLL** devidos, porque a receita bruta total, nos termos legais, compreende todos as receitas, os ganhos, os rendimentos, os resultados positivos, inclusive as quantias recuperadas correspondentes a custos e despesas. (Acórdão nº 1801-00,346 - 1a. Seção - 1a. TE, em 08/11/2010)

✓ Cedente de crédito de ICMS apura deságio (perda), nunca receita!

21

JURISPRUDÊNCIA DO CARF
“Receita” e “Crédito Presumido de IPI”

“[...] **CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. RECUPERAÇÃO DE CUSTOS.** O registro na escrituração mercantil do crédito presumido do IPI tem como fundamento a desoneração do custo dos produtos vendidos, classificando-se como recuperação de custos ou receita operacional, sendo **inadmissível a sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.** (Lucro real – OK!: **contradição com voto, caso era LP**) **PIS. COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.** O crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96 não constitui receita da pessoa jurídica, mas mera recomposição de custos, razão porque não podem ser considerados na determinação da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins.” (Acórdão nº 1803-00.703 – 3ª TE, em 11.11.2010 – **provimento unânime** - Recorrente ZM S/A)

22

JURISPRUDÊNCIA DO CARF
“Receita” e “Variação cambial de exportação”

“[...] **PIS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECEITAS PROVENIENTES DE VENDAS PARA O EXTERIOR.** A mera emissão de nota fiscal destinando o serviço para o exterior não faz prova de sua efetiva exportação e do **efetivo ingresso de divisas, consoante preconiza o inciso III e o § I do art. 14 da MP nº 1.991-18/2000.**” (Acórdão n. 203.08.837, de 16.04.2003)

✓ Confirma que o efetivo ingresso de divisas (total) é que quantifica o valor de **receita imune** de contribuições = “receita de exportação”. (CF, art. 149, § 2º)

23

JURISPRUDÊNCIA DO CARF
“Receita” e “Variação cambial de exportação”

“PIS – AUTO DE INFRAÇÃO [...] **RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL.** As variações cambiais ativas têm natureza de receitas financeiras, **não se enquadrando no conceito de receitas de exportação.**” (Acórdão nº 3102-00.883 – 1ª Câmara / 2ª TO, em 10.12.2010).

✓ Segregação do negócio jurídico (venda) é para apuração de **resultado** (efeitos p/ IRPJ e CSL – Port MF 356/88);
 ✓ Para PIS/COFINS, **“receita de exportação”** é todo o valor do ingresso proveniente da venda ao exterior, sendo imprópria a segregação de parcela do valor do negócio jurídico. Imunidade é para **“receita de exportação”**, e não para parte dela (CF, art. 149, § 2º)

24

**“RECEITA PARTILHADA ” e
“TRANSFERÊNCIAS”**

Trânsito no patrimônio de recursos financeiros de terceiros - **critério jurídico:** (exame em cada caso)

- ✓ Ingresso remunera diferentes agentes e atividades;
 - ✓ Valores predeterminados e individualizados, com titularidade definida no início (*transparência*);
 - = **Tributação individualizada da receita, em cada agente.**
 - ✓ Ingresso remunera diferentes agentes e atividades;
 - ✓ Não há especificação prévia nem individualizada dos valores de titularidade de 3ºs (*pagador não conhece*);
- =**Total recebido é receita: valor repassado é custo.**

25

**“RECEITA PARTILHADA ” e
“TRANSFERÊNCIAS”**

EMENTA: SIMPLES NACIONAL. **AGÊNCIAS DE TURISMO. CONCEITO DE RECEITA BRUTA.** A intermediação na venda e comercialização de passagens individuais ou em grupo, passeios, viagens e excursões, bem como a intermediação remunerada na reserva de acomodações em meios de hospedagem, são operações em conta alheia, da agência de turismo. **Nesses casos, a base de cálculo do Simples Nacional é apenas o resultado da operação (comissão ou adicional recebido pela agência).**

Já a prestação de serviços receptivos, diretamente ou por subcontratação, e a operação de viagens e excursões são operações em conta própria, da agência de turismo. Nesses casos, a base de cálculo do Simples Nacional é composta pelo valor integral pago pela contratante, aí incluídos os valores repassados às eventuais subcontratadas.

(Solução de consulta nº 298, pela SRRF – 9ª. RF, em 31/10/2008)

26

**JURISPRUDÊNCIA DO CARF
“Receita Partilhada” e “Transferências”**

*COFINS - EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO - A incidência da COFINS recai sobre a prestação de serviços, tomando-se como base de cálculo o preço dos serviços, excluindo-se receitas específicas e estranhas à referida base. No caso em foco, operando a empresa por conta e ordem de seus cotistas, é de se considerar **receita** sujeita à COFINS somente o valor da taxa de administração cobrada dos cotistas.*

(Acórdão CSRF/02-0.987, em 19.02.2001)

27

**JURISPRUDÊNCIA DO CARF
“Receita Partilhada” e “Transferências”**

COFINS. RECEITAS DE TERCEIROS. TELEFONIA CELULAR. "ROAMING".- As receitas de "roaming", mesmo recebidas pela operadora de serviço móvel pessoal ou celular com quem o usuário tem contrato, não se incluem na base de cálculo da COFINS por ela devida. A base de cálculo da contribuição é a **receita própria**, não se prestando o simples ingresso de valores globais, nele incluídos os recebidos por responsabilidade e destinados desde sempre à terceiros, como pretendido "faturamento bruto" para, sobre ele, exigir o tributo.

Recurso especial provido. (Acórdão CSRF 02/02.223, em 24.01.2006)

28

**JURISPRUDÊNCIA - DRJ
“Receita Partilhada” e “Transferências”**

DRJ CAMPINAS – COFINS (Decisão 05-25404, em 13/04/2009)

*“[...]Faturamento. Receitas Auferidas. Conceito. O critério material da hipótese de incidência das contribuições sobre o **faturamento** é o auferimento de receita, fenômeno diretamente relacionado à remuneração percebida pela entidade por seus serviços, bens e direitos colocados à disposição de terceiros. Os valores cobrados a título de pedágio por empresa administradora de sistema automático de arrecadação não se destinam a remunerar suas próprias atividades, pelo que não se constituem em receita, mas em simples ingresso não tributável. Nesse caso, são receitas tributáveis apenas aquelas recebidas para remunerar os serviços de inclusão e manutenção de usuários do sistema.”*

Necessária regra para exclusão do pedágio?

29

**JURISPRUDÊNCIA DO CARF
“Vendas inadimplidas”**

“[...] COFINS. BASE DE CÁLCULO. CONCESSIONÁRIAS DE VEÍCULOS.

Não é permitido às concessionárias de veículos deduzir da base de cálculo da contribuição ora em comento o custo de aquisição dos veículos novos, sob pena de transmutar-se o conceito de faturamento para lucro bruto.

VENDAS INADIMPLIDAS.

Apenas as vendas canceladas e os descontos concedidos podem ser excluídos da base de cálculo da Cofins. Inexiste previsão legal para se excluir as vendas inadimplidas. [...]” (Acórdão n. 201-77.562, de 17.03.2004)

É necessária regra para exclusão de “vendas inadimplidas”?

30

IX SIMPÓSIO DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA

APET

MUITO OBRIGADO!

José Antonio **Minatel**
novembro/2011

31