

VIII SIMPÓSIO DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

“FATURAMENTO”

nos regimes não cumulativo e cumulativo
e jurisprudência judicial e administrativa

José Antonio **Minatel**
novembro/2010

1

“FATURAMENTO” e “RECEITA” conceitos pressupostos 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.)
- ⇒ Premissa: conceitos pressupostos na Constituição Federal

“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)

“FATURAMENTO” e “RECEITA”

- ❑ Conceitos com conteúdos determinados:
- ✓ “Receita” é **gênero**; “faturamento” é **espécie**.
- ❑ “**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)
 - ⇒ Aferição instantânea, isolada, em cada evento
- ❑ Convergência na doutrina: Ricardo Mariz de Oliveira, Marco Aurélio Greco, Tércio Sampaio Ferraz

3

CONCEITO DE RECEITA (para PIS/COFINS)

- ❑ “*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)

4

“FATURAMENTO” e “RECEITA”

☐ Lei Complementar nº 70/91 (COFINS):

*“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.”*

5

“FATURAMENTO” e “RECEITA”

☐ Lei Complementar nº 07/70 (PIS):

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

- a) a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda [...];*
- b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no **faturamento**, como segue: [...]*

§ 2.º - 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.” (PIS-IR)

6

“FATURAMENTO” e “RECEITA”

☐ 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.” [\(Declarado inconstitucional pelo STF e revogado pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

7

“FATURAMENTO” e “RECEITA”

☐ Constituição Federal de 1988:

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

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

a) a folha de salários e demais rendimentos [...]

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

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados [...]

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

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, [...] [\(EC 42/2003\)](#)

“FATURAMENTO” e “RECEITA”

☐ 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.”

9

“FATURAMENTO” e “RECEITA”

☐ Lei nº 10.637/02 (PIS não cumulativo):

*Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, **não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:***

I – as pessoas jurídicas referidas nos [§§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998](#) [instituições financeiras, previdência privada e operadoras de planos de saúde]

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III – [...]

10

“FATURAMENTO” e “RECEITA”

☐ 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.

11

“FATURAMENTO” e “RECEITA”

☐ Lei nº 10.833/03 (COFINS não cumulativa):

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983; (entidades financeiras, previdência privada, segurança e transporte de valores)

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III - [...]

Obs.: artigo tem hoje 26 incisos contendo exclusões de determinadas receitas e atividades¹²

PIS/COFINS

diferentes regimes e bases de cálculo

TRIBUTAÇÃO DA “RECEITA” (gênero):

a) **Incidência continuada: (em todas etapas)**

Regime cumulativo – BC só faturamento (Lei 9.718/98)

Regime não-cumulativo – BC a receita total (Leis 10.637/02 e 10.833/03)

b) **Incidência concentrada:**

Por substituição (cigarros, motocicletas ...)

Monofásica (derivados de petróleo, medicamentos, veículos, bebidas, álcool ...)

Possibilidades??: empresa no **lucro real** (não-cumulativo) com receitas tributadas a 3,65% (cumulativo) e outras com incidência monofásica.

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)

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**

15

JURISPRUDÊNCIA “Vendas inadimplidas”

☐ VENDAS INADIMPLIDAS = “NÃO-RECEITA”

⇒ STJ – REsp nº 751.368/SC e Resp nº 1.029.434-CE:

- (i) *não se equipara à venda cancelada;*
- (ii) *emprego da equidade não pode dispensar tributo devido;* (CTN, art. 108, § 2º)
- (ii) *a lei não tem regra para a exclusão. Precisa???*

⇒ **Lucro Presumido:** permite a apuração pelo “regime de caixa”. Nunca será tributada venda não recebida. Razão? Base de cálculo é a mesma = **receita!**
Impossibilidade de dedução de futura perda!

⇒ **Lucro Real:** possibilidade de deduzir “perdas no recebimento de créditos” para o IRPJ e CSL. Mesmo critério para COFINS e PIS?

16

JURISPRUDÊNCIA

“Vendas inadimplidas”

❑ VENDAS INADIMPLIDAS – “NÃO-RECEITA”

⇒ Lei nº 10.931/04 (patrimônio de afetação):

⇒ *Art. 4º. Para cada incorporação submetida ao regime especial de tributação, a incorporadora ficará sujeita ao pagamento equivalente a 6% (seis por cento) da **receita mensal recebida**, o qual corresponderá ao pagamento mensal unificado dos seguintes impostos e contribuições:*

⇒ *I- IRPJ; II-Pis/Pasep; III – CSL; IV-Cofins.*

⇒ Novo percentual (antes era 7%) pela Lei 12.024, de 27/08/2009

17

JURISPRUDÊNCIA

“Vendas inadimplidas”

❑ VENDAS INADIMPLIDAS – “NÃO-RECEITA”

⇒ Lei nº 9.718/98 (vendas ao poder público)

⇒ *Art. 7º. No caso de construção por empreitada ou fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, o pagamento das contribuições de que trata o art. 2º desta Lei pode ser diferido, pelo contratado, até a **data do recebimento do preço.***

18

JURISPRUDÊNCIA

“Vendas inadimplidas”

☐ VENDAS INADIMPLIDAS – “NÃO-RECEITA”

⇒ ADI-SRF 01, de 20.01.2004:

⇒ *“Os valores glosados pela auditoria médica dos convênios e planos de saúde, nas faturas emitidas em razão da **prestação de serviços e de fornecimento de materiais** aos seus conveniados, devem ser considerados vendas canceladas para fins de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS”.*

19

JURISPRUDÊNCIA

“Faturamento e Receita”

STJ – Resp 954.719 – SC, Min. Herman Benjamin, em 13/11/2007.
Segunda Turma

PIS. COFINS. LOCAÇÃO. MÃO-DE-OBRA. *Os salários e encargos sociais referentes à mão-de-obra que a sociedade intermediadora dispõe ao tomador do serviço integram a base de cálculo do PIS e da Cofins, visto que esses valores ajustam-se ao conceito de faturamento.*

20

JURISPRUDÊNCIA

“Faturamento e Receita”

STJ - Primeira Seção: REsp 613.709-PR, Min. José Delgado, em 14/11/2007.

ISS. BASE DE CÁLCULO. AGÊNCIA. TRABALHO TEMPORÁRIO. *A Seção, ao prosseguir o julgamento, reconheceu que a locação de mão-de-obra temporária configura uma atividade de agenciamento, cuja receita é apenas a comissão. Sendo assim, a base de cálculo do ISS das sociedades dedicadas a essa atividade tão-somente deve incidir sobre a comissão paga pelo agenciamento dos trabalhadores temporários.*

JURISPRUDÊNCIA

“Faturamento e Receita”

STJ – Resp 813.434 – PR, Min. Teori Albino Zavascki, em 25/08/2009.

PIS. COFINS. TRABALHO TEMPORÁRIO.

A Turma decidiu que os valores recolhidos a título de pagamento de salários e respectivos encargos trabalhistas de empresas prestadoras de trabalho temporário (Lei n. 6.019/1974 e Dec. n. 73.841/1974) não podem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da Cofins.

JURISPRUDÊNCIA

“Faturamento e Receita”

STJ–“GORJETAS” (Agr 2009/0138072-8, Min. Luiz Fux, em 06/04/2010).

*[...] 6. As receitas decorrentes da efetiva prestação de serviços são tributáveis pelo **ISS**, consubstanciando o pagamento da prestação contratual correspondente. Outrossim, as entradas que não provocam incremento no patrimônio representam mera passagem de valores, a serem repassadas a terceiros, e não implicam qualquer modificação no patrimônio da empresa. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários. 7. A "gorjeta", consoante estabelecido pela Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, ostenta natureza salarial, materializando valores que são repassados aos empregados, posto parte integrante de sua remuneração. O prestador de serviços caracteriza-se como mero depositário dos valores percebidos a esse título, o que afasta a incidência do **ISS**.*

JURISPRUDÊNCIA

“Faturamento e Receita”

❑ **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)

JURISPRUDÊNCIA

“Faturamento e Receita”

❑ **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?

25

JURISPRUDÊNCIA

“Faturamento e Receita”

❑ **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)

26

JURISPRUDÊNCIA

“Faturamento e Receita”

- ⇒ **STJ - IPI** – LEI nº 9.363/96 - CRÉDITO PRESUMIDO. Ressarcimento de PIS/Cofins [...] (Resp 921.397/CE, 28.08.07)
- ⇒ [...] 3. O crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96 não representa receita nova. É uma importância para corrigir o custo. O motivo da existência do crédito são os insumos utilizados no processo de produção, em cujo preço foram acrescidos os valores do PIS e COFINS, cumulativamente, os quais devem ser devolvidos ao industrial-exportador. 4. Precedentes: Resp 627.941/CE, DJ 07/03/2007, Rel. Min. João Otávio de Noronha; Resp 644.789/CE, DJ 04/12/2006, Rel. Min. Denise Arruda; Resp 617.733/CE, DJ 24/08/2006, Rel. Min. Teori Albino Zavascki; REsp nº 576857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005; [...]

JURISPRUDÊNCIA

“Faturamento e Receita”

- ⇒ **CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES** (atual CARF)
(Acórdão nº 203-10047, em 15.03.2005)
- “[...] **COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS DE ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI INSTITUÍDO PELA LEI Nº 9.363/96. NÃO INCLUSÃO.** Os créditos escriturais de ICMS, ainda que extemporâneos, por se constituírem em redução da base de cálculo desse imposto, não são considerados como receita, para fins de base de cálculo da COFINS. Também assim o crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, cuja natureza jurídica é a de crédito escritural incentivado do IPI. Recurso provido em parte.”

JURISPRUDÊNCIA

“Faturamento e Receita”

- ⇒ **CRÉDITO ESTÍMULO - INCENTIVO**
- ⇒ IN-SRF 40/01, art. 5º: *§ 1º O crédito presumido será: IV – contabilizado a débito da obrigação relativa à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins e a crédito da conta representativa das despesas com as mesmas contribuições.*
- ⇒ **IRPJ e CSLL:** (preocupação com **resultado**)
 - ↪ registro como “Receita”, ou redutor do ICMS apropriado como despesa (neutralizar)
- ⇒ **PIS/COFINS:** “crédito estímulo/presumido” não é receita. Não há ingresso, nem remunera atividade. Equivale a estorno de despesa.
- ↪ CARF: decisões desencontradas.
- ↪ STJ: “anulação de despesa não é receita”.

29

JURISPRUDÊNCIA

“Faturamento e Receita”

- **STJ - CONTRIBUIÇÕES** — (AgRg no Ag 1239175 / RJ, em 11.05.2010)
“[...] 8. Se a lide envolve fatos imponíveis realizados na égide das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (cuja elisão da higidez, no âmbito do STJ, demandaria a declaração incidental de inconstitucionalidade, mediante a observância da cognominada “cláusula de reserva de plenário”), a base de cálculo da COFINS e do PIS abrange qualquer receita (até mesmo os custos suportados na atividade empresarial) que não constar do rol de deduções previsto no § 3º, do artigo 1º, dos diplomas legais citados. 9. Agravo regimental desprovido.”

30

VIII SIMPÓSIO DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA
APET

“FATURAMENTO” ?
“RECEITA” ?

a insegurança continua
alimentando o “PAC” dos advogados!

Muito obrigado!

José Antonio **Minatel**
novembro/2010