

Contribuição do PIS/PASEP e da COFINS

Helberty Vinicius Coelho*

A economia de impostos hoje é vital para a sobrevivência do negócio, já que o Brasil vem se auto-sustentando numa carga tributária que pode ser qualificada como a mais alta entre os países em desenvolvimento. Com isso inúmeras legislações tributárias têm sido criadas com o intuito de arrecadar e gerar conflito entre os profissionais.

Considerando a confusão nos dias atuais em relação aos assuntos tributários, a necessidade de gerar informações claras e constituir economia tributária para as empresas, é que foi desenvolvido este trabalho. Que traz no seu bojo a demonstração da não incidência dos créditos fiscais recuperados por medida judicial e/ou administrativas na base de cálculo do PIS/PASEP como também da COFINS.

A sua linguagem é simples e clara, para que os seus usuários não venham encontrar problemas ou embaraços na sua aplicação e no correto procedimento da apuração do PIS e da COFINS.

Isso não significa que o trabalho esteja em um nível ideal, contudo, deseja o presente agregar um pouco mais de conhecimento, para trazer a luz aos olhos dos profissionais que militam diariamente na área.

BREVE HISTÓRICO

O Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servido Público - PIS/PASEP foram instituídos pela Lei Complementar de nº 07, de 07/09/1970 e nº 08, de 03/12/1970, com a finalidade de criar um programa de incentivo à participação dos empregados nos lucros das empresas. Na época, a base de cálculo era o faturamento histórico apurado no sexto mês anterior ao do recolhimento e sua alíquota era de 0,75%. Chegaram as altas taxas de inflação e com elas os decretos 2.445 e 2.448/1988, com isso a base de cálculo passou a ser a receita bruta do próprio mês de recolhimento e a alíquota foi reduzida para 0,65%. Ainda no ano de 1988 com a eficácia e validade da nossa atual constituição, o PIS/PASEP foi destinado a garantir o financiamento do programa do seguro-desemprego como também o abono anual aos trabalhadores que tiverem suas carteiras registradas por empresas que contribuam com o programa, conforme o Artigo 239 da Constituição Federal, promulgada em 05/10/1988. Conforme Dr. Regis Pallota Trigo "esta contribuição tem volumoso currículo" e, se não bastasse, em 1993 o STF julgou inconstitucional os decretos 2.445 e 2.448/1988, e o Sena-

do Federal, ao emitir a Resolução 45/1995, retirou definitivamente os citados comandos legais do sistema. Mas o Governo Federal não deixou por menos; um mês depois, editou a Medida Provisória nº 1.212/95, repetindo praticamente os mesmos dizeres dos decretos anteriores e, após três anos de sucessivas reedições, a convergiu na Lei 9.715, de 25/11/1998, mas dois dias depois foi sancionada a Lei 9.718 de 27/11/1998, originada da Medida Provisória 1.724/1998.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30/12/1991, dizendo no Artigo 2º que esta incidiria, "sobre o faturamento mensal, assim considerando a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e de serviço de qualquer natureza". Sua finalidade atual é o financiamento à seguridade social, conforme o inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, promulgada em 05/10/1988. A princípio sua alíquota era 2% e posteriormente foi majorada para 3%, conforme o artigo 8º da Lei 9.718/1998, tendo sido permitida, em um dado momento, a compensação do aumento com o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, conforme constou na Medida Provisória nº 1.724/1998, o que foi modificado posterior-

mente para permitir a sua compensação com a Contribuição Social Sobre o Lucro, conforme o texto final da Lei 9.718/1998.

Todas estas contribuições têm seu fundamento de validade no dispositivo constitucional. A partir de 01/02/1999, com evidente voracidade fiscal, as suas cobranças foram profundamente alteradas pela Lei nº 9.718, de 27/11/1998, e pela Medida Provisória nº 1.858-7, de 29/06/1999, que vem sendo reeditada. As modificações inseridas por algumas das legislações acima mencionadas vêm sendo rechaçadas nos tribunais de nosso país, mas este assunto não iremos abordar aqui por não ser o objetivo deste trabalho.

FATO GERADOR

Com o advento da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, o fato gerador destas contribuições passou a ser o faturamento/receita bruta mensal. A própria legislação definiu receita bruta no §1º do artigo 3º, conforme reprodução abaixo:

Artigo 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 por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

BASE DE CÁLCULO

A partir de 01/02/1999, com fulcro nos artigos 2º a 8º e 17º da Lei 9.718, de 27/11/1998, foram introduzidas modificações simplificadoras, uma base de cálculo única para essas contribuições.

Nesta nova base de cálculo, foi com-

putada a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, inclusive as variações monetárias ativas auferidas a partir de 1º de fevereiro de 1999, conforme a determinação do Ato Declaratório SRF nº 73, de 09 de agosto de 1999. Sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, excluindo os valores provenientes de:

- Vendas canceladas;
- Descontos incondicionais concedidos;
- IPI e o ICMS quando cobrados pelo vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário;
- Reversões de provisões operacionais;
- Recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas;
- Resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;
- Lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receitas;
- Valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo;
- Receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

Conforme afirma Pedro Einstein dos Santos Anceles, a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS é uma composição numérica, ou melhor esclarecendo,

uma fatia da própria materialidade (prestar serviço, realizar operações relativas à circulação de produtos agropecuários e mercadorias, industrializar produtos, receber juros, aluguéis e demais receitas auferidas).

ALÍQUOTA

A alíquota da COFINS é 3% sobre a base de cálculo, conforme o artigo 8º da Lei 9.718, de 27/11/1998 e para o PIS/PASEP a alíquota é de 0,65% sobre a base de cálculo.

DEFINIÇÃO DE RECEITA

A Emenda Constitucional nº 20/1998 alterou o inciso I do artigo 195 da Constituição Federal de 1988, objetivando a tributação da COFINS não apenas sobre o faturamento, mas também sobre as receitas, em conjunto com o §1º do artigo 3º da Lei 9.718, de 27/11/1998, que a seguir é reproduzido: "§1º Entende-se por **receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica**, sendo irrelevante o tipo por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas (nosso grifo)".

Mas afinal o que é receita? Este termo é extenso e está baseado apenas na experiência sem o caráter científico. Para o "Vocabulário Jurídico", de De Plácido e Silva, que contém o seguinte verbete:

Receita: no sentido contábil, entende-se todo o recebimento de numeração ou a entrada de dinheiro, que se contabiliza, isto é, que se registra ou se escritura nos livros comerciais como um deve da conta de Caixa, correspondendo a um crédito da conta, que produza a renda, ou da pessoa que fez a entrada do dinheiro, isto é, que pagou ou cumpriu um pagamento.

Conforme o Pronunciamento XIV do Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON, a definição de receita é a seguinte:

Receita corresponde aos acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos, reconhecidos e medidos em conformidade com princípios de contabilidade geralmente aceitos, resultantes dos diversos tipos de atividades e que possam alterar o patrimônio líquido (nosso grifo).

Considerando ser o termo receita demasiadamente genérico, o IBRACON, no item 5.0 do Pronunciamento, conceitua o seguinte termo que, em geral, é usado como sinônimo de receita: “Receita Operacional – Corresponde ao evento econômico relacionado com as atividades principais da empresa, independente da sua frequência”. Neste contexto, conseqüentemente, o conceito de receita é de elemento “bruto”, e não líquido, correspondendo, em última análise, ao valor pelo qual a empresa procura se ressarcir dos seus custos e despesas e auferir o crédito.

Para o IBRACON, parágrafo 27, a receita é normalmente derivada de três atividades:

- a) Venda de produtos;
- b) Receita de prestação de serviços ou decorrentes da faculdade de utilização dos bens da entidade por outrem, a qual resultará em juros, aluguéis, rendas de bens ou direitos e outros;
- c) Vendas de outros itens além dos acima mencionados, como, por exemplo, venda de equipamentos ou investimentos em outras entidades.

Se analisarmos de forma detalhada, veremos que o legislador tributário generalizou o conceito de receita, inserindo nela todas as entradas na empresa, o que difere dos conceitos dados pelos

órgãos competentes. No âmbito jurídico, conforme os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei 5.172, de 25/10/1966, os conceitos só podem ser alterados por uma lei de igual hierarquia, não cabendo a uma legislação tributária modificar uma norma técnica profissional, neste caso caberia ao próprio IBRACON e não a uma lei ordinária.

NÃO INCIDÊNCIA DA RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS FISCAIS

O imposto recuperado judicialmente já foi alvo de provisão contábil, ou seja, seu valor foi levado a débito nas contas de resultados e em contrapartida a crédito no passivo circulante, na data em que ocorreu, respeitando desta forma o regime de competência e concomitantemente o princípio da oportunidade.

Se a empresa recebeu este valor, fará o lançamento contábil a débito de caixa ou banco e o crédito na conta de recuperação de despesas lá no resultado do exercício. Caso este valor seja objeto de compensação com impostos a vencer, deverá o profissional fazer um débito no passivo circulante, na conta respectiva, e um crédito na conta recuperação de despesas.

A conta recuperação de despesas, poderá estar subordinada à conta sintética reversão de provisões, que conforme o insigne professor J. Miguel Silva, com seu conhecimento que lhe é peculiar, ensina em sua obra Guia IOB de Contabilidade, a função da conta reversão de provisões é “agrupar os lançamentos contábeis que registrarão a reversão de provisões que em período anterior foram constituídas e que não foram efetivadas no período corrente”.

Vamos aqui exemplificar: se a empresa questionasse judicialmente a invalidade dos decretos 2.445/1988 e 2.449/1988 a respeito do PIS, no passado a quantia de \$ 10.000,00 foi lançada em sua contabilidade e quando do recebimento ou a autorização para a compensação, estes devem ficar distribuídos da seguinte forma:

Quando do recebimento do montante questionado

Débito	Banco ou Caixa (ativo circulante)
Crédito	Recuperação de despesas (receitas operacionais)
Valor	\$10.000,00

Ou quando da compensação com os tributos a vencer

Débito	PIS a pagar (passivo circulante)
Crédito	Recuperação de despesas (receitas operacionais)
Valor	\$10.000,00

A rotina de lançamentos acima resultará na nulidade dos fatos frente ao patrimônio líquido, ou seja, uma despesa anteriormente efetuada foi recuperada e desta forma não alterou o resultado no P.L., em suma, não houve o ingresso de novas receitas na sociedade e sim uma recuperação de uma despesa. Se observarmos o tópico passado, a definição de receita dada pelo IBRACON somente é considerada quando a movimentação dos fatos alterarem o patrimônio líquido, algo que não aconteceu.

Desta forma não há no que se falar na incidência deste valor recuperado na base de cálculo do PIS/PASEP e nem muito menos da COFINS, já que o legislador afirma no item II, do § 2º do artigo 3º da Lei 9.718, de 27/11/1998, que se encontram excluídos da base de cálculo destas contribuições as reversões de provisões operacionais.

Em muitos casos estes questionamentos geram uma atualização mo-

netária, para recompor a perda financeira por parte da empresa. Para maior clareza vamos a mais um exemplo, no passado a quantia de \$ 600.000,00 foi lançada em sua contabilidade e quando do recebimento ou autorização para a compensação, este valor foi atualizado monetariamente a uma taxa de 10%, devendo ficar os lançamentos contábeis da seguinte forma:

Quando do valor a compensar levantado em processo

Débito	PIS pago a mais ou indevidamente (ativo circulante)
Crédito	Recuperação de despesas (receitas operacionais)
Valor	\$ 600.000,00

Quando da atualização monetária autorizada em processo judicial

Débito	PIS pago a maior ou indevidamente (ativo circulante)
Crédito	Atualização monetária (receitas operacionais)
Valor	\$ 60.000,00

Quando da compensação

Débito	PIS a pagar (passivo circulante)
Crédito	PIS pago a maior ou indevidamente (ativo circulante)
Valor	\$ 600.000,00

Os lançamentos acima demonstrados diferem dos lançamentos dados no primeiro exemplo, pois aqui há o ingresso de \$60.000,00 a título de atualização monetária, nova receita operacional que deve ser reconhecida pelo regime de competência e fato gerador do PIS/PASEP e também da COFINS. Mas somente o valor da atualização e não o montante compensado, pois os \$600.000,00 continuam sendo uma recuperação de despesa.

Segundo o digníssimo Dr. Marco Aurélio Greco, em sua manifestação sobre a EC-20/98, a redução de despesas não é receita, veja:

Outro aspecto a considerar é que,

tanto receita como faturamento, têm em comum a característica de dizerem respeito a um ingresso novo obtido pela pessoa jurídica. Ou seja, tanto um como outro indicam um tipo de fenômeno de caráter positivo (ingresso) resultante de atividades da pessoa jurídica. Este ingresso tem cunho patrimonial (ainda que instantaneamente considerado). Isto implica reconhecer que as vicissitudes das despesas não compõem a base de cálculo da contribuição, nem mesmo quando, por via inversa, tenham algum reflexo na sua dimensionamento, reduzindo-as. A título meramente exemplificativo de uma eventualidade desta natureza, pode ser mencionado o perdão de uma dívida. Para o devedor que se viu liberado daquele compromisso, o efeito será não estar mais obrigado a proceder ao respectivo dispêndio. O total de suas dívidas será menor. Em termos patrimoniais globais, até poderá haver um "ganho", mas o perdão da dívida em nenhum momento corresponde a uma "receita", pela singela razão que não implica ingresso de recurso. Um menor dispêndio não equivale, juridicamente a uma receita. Em suma, os conceitos de receita e faturamento têm em comum abrangerem figuras positivas e não vicissitudes das despesas. Eventos que reduzam despesas, embora repercutam patrimonialmente, não configuram receitas e, por tanto, não integram a respectiva base de cálculo da contribuição ao PIS e COFINS.

CONCLUSÃO

A recuperação dos tributos questionados judicialmente não compõe a base

de cálculo do PIS/PASEP e nem mesmo da COFINS, já que estes valores não são considerados ingressos de novas receitas na sociedade e sim como recuperação de uma despesa, a economia tributária que temos ao desenvolvermos este trabalho é grandiosa para as empresas, já que as recuperações dos impostos sempre são elevadas.

Observa-se neste trabalho que o legislador deixou uma brecha para a não tributação dos créditos fiscais recuperados, algo que nos dias atuais é corriqueiro, pois existem inúmeras ações questionando as legislações que a cada dia nascem com uma inconstitucionalidade a mais, servindo apenas para onerar o patrimônio das empresas.

Desta forma foi cumprida mais uma tarefa atribuída aos contabilistas, que é maximizar lucros e minimizar as despesas. ■

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANCILES, Pedro Emerson dos Santos. Manual de Tributos da Grande Fuzil. Estado SP-RJax, 2001.
- CODIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. 15. ed. Estado São Paulo. Servis, ano 2000.
- CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ESTADO São Paulo Servis, 1988.
- FERRERA, Aurélio Bourque de Holanda. Novo dicionário da língua portuguesa. 2. ed. São Paulo: Nova Fronteira, 1994.
- FISCALI e ARTHUR, Anderson. Normas e práticas contábeis no Brasil. Estado São Paulo: Atlas, 1994.
- FORENSE. 2. ed. Volume IV, p. 1.259.
- GUIA ICB DE CONTABILIDADE. Caderno de obrigações. jan. 2002.
- _____. Relatório ICB de jurisprudência RJ 1, tribunais, constitucional e administrativo. 2000.
- _____. Relatório ICB de jurisprudência RJ 1, tribunais, constitucional e administrativo. 2001.
- _____. Relatório ICB de jurisprudência RJ 1, tribunais, constitucional e administrativo. 2000.
- SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL - SRF. Ata Declaratória nº 075, de 1990. Dispõe sobre as bases de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.
- SILVA, J. Miguel. Guia ICB de contabilidade. ICB, 2002.



* Helbert Ynicious Coelho - Contador; Coordenador em projetos de Planejamento Tributário; Consultor Empresarial; Ex-professor de Contabilidade; Presidente da Integração Empreendimentos Organizacionais Ltda, em Governador Valadares, MG.