

ISSN 1413-7097

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);

- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);

- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);

- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e

- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

223

ABRIL - 2014

REVISTA DIALÉTICA  
DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
(RDDT)

ISSN 1413-7097

223

(ABRIL - 2014)

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretores da Editora Dialética  
**Lidia Lobello de Oliveira Rocha**  
**Valdir de Oliveira Rocha**  
**Denise Lobello de Oliveira Rocha**  
**Trevisan**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*  
*Editora*, com alterações procedidas por  
*Mars e Dialética*

Capa (fundo)  
*Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",*  
*de Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores  
*Fátima Lodo Andrade da Silva*

Impressão  
*Edições Loyola*

*Indexação em base de dados nacionais:*  
RVBI (Periódicos) - Senado Federal  
(www.senado.gov.br/sicon)

*Rede de bibliotecas depositárias:*  
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal  
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,  
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª  
Regiões

*Duílio Ramos*  
é o autor da fotografia reproduzida  
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*  
**www.dialetica.com.br**  
canto superior, esquerdo, pode-se  
realizar BUSCA que possivelmente  
facilitará muito a localização de textos  
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque  
exemplares anteriores da  
*Revista Dialética de Direito Tributário.*  
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra  
correspondem às cópias obtidas nas  
Secretarias dos Tribunais ou se originam  
de publicações oficiais de seus julgados.  
Tiragem superior a 3.000 exemplares.  
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são  
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**  
Rua Sena Madureira, 34  
CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
e-mail: atendimento@dialetica.com.br  
Fone/fax (11) 5084-4544  
**www.dialetica.com.br**

## SUMÁRIO

**Doutrina**

*Adriano Vidigal Martins* - Constitucionalidade das leis estaduais que instituem a incidência do ITCMD sobre doações provenientes do exterior

1. Introdução. 2. O federalismo e a forma constitucional de repartição da competência tributária. 3. Regulamentação da competência legislativa concorrente na Constituição Federal de 1988. 4. Natureza jurídica das normas estaduais que disciplinam a instituição do ITCMD na hipótese em que o doador tiver domicílio no exterior ou se o falecido possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior. 5. Aplicabilidade da norma constitucional prevista no art. 34, parágrafo 3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. 6. Considerações finais.

7

*Ana Carolina Carpinetti e Henrique Amaral Lara* - A não incidência do ICMS sobre as receitas auferidas pelas empresas prestadoras de serviços de telecomunicação com a locação de bens móveis

I. Introdução. II. Os fundamentos jurídicos para a não incidência do ICMS sobre a atividade de locação de bens móveis. III. O posicionamento desfavorável do TIT/SP sobre o assunto. IV. O entendimento pacífico do STJ. V. Conclusão.

17

*André Mendes Moreira e Tiago Câmara Miranda* - Direito à compensação do PIS/Cofins incidentes sobre receitas não auferidas por inadimplência definitiva - uma releitura do RE nº 586.482/RS

1. Introdução. 2. A hipótese de incidência do PIS/Cofins. 3. Uma proposta de releitura do acórdão no Recurso Extraordinário nº 586.482/RS. 4. Conclusões.

25

*Bruno Fajersztajn e Ramon Tomazela Santos* - Planejamento tributário - entre o positivismo formalista e o pós-positivismo valorativo: a nova fase da jurisprudência administrativa e os limites para a desconsideração dos negócios jurídicos

1. Introdução. 2. Critérios para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos. 3. Análise da jurisprudência administrativa. 4. Conclusão.

38

*Caio Augusto Takano* - Livre concorrência e fiscalização tributária

1. Introdução. 2. Tributação e ordem econômica. 3. Livre concorrência como fundamento e limitação à fiscalização tributária. 4. Análise da Portaria CAT nº 122/2013 e os limites impositivos à instituição de deveres instrumentais tributários. 5. Conclusão.

56

*Diogo Ferraz Lemos Tavares* - Fundamentos e limites constitucionais da extrafiscalidade do "IOF"

1. Introdução. 2. A hipótese de incidência do IOF. 3. A inafastável extrafiscalidade do IOF: competência tributária que reflete uma competência regulatória. 4. O âmbito de atuação da extrafiscalidade do IOF. 5. Os privilégios que viabilizam a extrafiscalidade do IOF. 6. Limites aos privilégios extrafiscais do IOF. 7. Conclusões.

71

*Hermano Notaroberto Barbosa* - Extrafiscalidade às avessas: inconstitucionalidade da Resolução CMN nº 3.912/2010 e seus efeitos sobre o IOF/câmbio

I) Resolução CMN nº 3.912/2010: conteúdo regulatório e finalidade fiscal. II) IOF/câmbio decorrente da Resolução CMN nº 3.912/2010: sua dupla inconstitucionalidade. III) Considerações finais.

89

*Ives Gandra da Silva Martins* - Responsabilidade do Fisco nos lançamentos tributários em que resta vencido

111

- Michel Haber Neto* - Limites normativos ao planejamento tributário no Brasil  
1. Introdução. 2. Elementos de teoria geral do Direito. 3. Elisão tributária no direito positivo brasileiro. 4. Conclusão. 116
- Pedro Guilherme Modenese Casquet* - O conceito de receita bruta no âmbito da base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins)  
I - Introdução. II - Conceito de receita bruta. III - Histórico da construção do conceito de receita bruta. IV - Conclusão. 130
- Phelippe Toledo Pires de Oliveira* - Análise do prazo decadencial para o Fisco efetuar o lançamento de ofício nos casos de dolo, fraude e simulação na conduta do contribuinte (art. 150, parágrafo 4º, *in fine*, do CTN)  
I. Considerações iniciais acerca do lançamento por homologação e do prazo decadencial para o Fisco lançar eventuais diferenças. II. Do prazo decadencial nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação (art. 150, parágrafo 4º, *in fine*, do CTN). III. Do termo “a quo” do prazo decadencial nas hipóteses de dolo, fraude e simulação. IV. Conclusões. 139
- Renato Lopes Becho* - Os contornos da ciência do Direito e seu impacto na formação do Direito Tributário  
I - Introdução. II - Em que sentido podemos falar em ciência do Direito Tributário? III - Conclusão. 146
- Rogério David Carneiro* - O Gatt e a incidência do IPI na revenda de produtos importados  
1. Introdução. 2. O Gatt e seu tratamento na legislação brasileira. 3. O IPI na revenda dos produtos importados. 4. A análise do IPI na revenda de produto industrializado importado de um país signatário do Gatt. 5. Conclusão. 153
- Wladimir Novaes Martinez* - Contribuição securitária sobre previdência privada  
1. Disposições constitucionais. 2. Preceitos da LC n. 109/2001. 3. Normas previdenciárias. 4. Contribuição patronal. 5. Caso concreto. 6. Situação do plano de benefícios. 160

## *Jurisprudência*

### *Íntegras de Acórdãos*

- Anulatória de débito fiscal - auto de infração e imposição de multa - negócios efetuados com empresa tida como inidônea pelo Fisco - ato administrativo que só produz efeitos a partir de sua publicação no Diário Oficial (TJSP - 3ª Câm. de Dir. Publi.) 165
- ICMS - depósito administrativo - levantamento - exigência pelo Fisco de prova de não repasse do tributo ao contribuinte - inaplicabilidade do art. 166 do CTN (STJ - 1ª T.) 167
- ISS - base de cálculo - desconto no valor, do serviço prestado, incondicionado (STJ - 2ª T.) 178
- ISS - base de cálculo - mão de obra temporária - prestadora do próprio serviço - despesa não dedutível (STJ - 1ª S.) 181
- ISS - serviços de impressão gráfica de jornal executados por terceiros - significado e alcance da imunidade (STF - 2ª T.) 187

### *Decisões*

- Cofins e PIS - despesas com comunicação para a realização de atividade operacional de venda de mercadorias - “hosting”, transmissão de dados etc. - “e-commerce” - conceito de insumo - creditamento - antecipação de tutela indeferida (Desembargadora Federal Consuelo Yoshida, do TRF da 3ª Região) 199

## Direito à Compensação do PIS/Cofins Incidentes sobre Receitas não Auferidas por Inadimplência Definitiva - uma Releitura do RE nº 586.482/RS

*André Mendes Moreira  
Tiago Câmara Miranda*

### 1. Introdução

Em junho de 2012 foi publicado o acórdão nos autos do Recurso Extraordinário nº 586.482/RS, no qual, por maioria de seis votos a dois<sup>1</sup>, restou assentado que as vendas inadimplidas não podem ser excluídas da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins, ao contrário das vendas canceladas, em relação às quais existe autorização legal expressa para sua não tributação<sup>2</sup>. Da sua ementa, vale destacar os seguintes trechos:

“1. O Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência como regra geral para a apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. (art. 177 da Lei nº 6.404/76).

2. Quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência da Cofins e da contribuição para o PIS, portanto, temos que o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado. (...)

4. Nas hipóteses de cancelamento da venda, a própria lei exclui da tributação valores que, por não constituírem efetivos ingressos de novas receitas para a pessoa jurídica, não são dotados de capacidade contributiva.

5. As vendas canceladas não podem ser equiparadas às vendas inadimplidas porque, diferentemente dos casos de cancelamento de vendas, em que o negócio jurídico é desfeito, extinguindo-se, assim, as obrigações do credor e do devedor, *as vendas inadimplidas (...), enquanto não sejam efetivamente canceladas, importam em crédito para o vendedor oponível ao comprador.*”<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Acompanharam o Relator, Ministro Dias Toffoli, os Ministros Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Ayres Britto, Joaquim Barbosa e Cezar Peluso. Votaram com o contribuinte, vencidos, os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello. O Ministro Gilmar Mendes estava ausente, justificadamente, do julgamento. O Ministro Luiz Fux declarou-se impedido. À época do julgamento, novembro de 2011, o STF contava com 10 Ministros em sua composição plenária.

<sup>2</sup> Art. 1º, parágrafo 3º, V, *a*, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003; art. 3º, parágrafo 2º, I, da Lei nº 9.718/1998.

<sup>3</sup> STF, Pleno, RE nº 586.482/RS, Relator Ministro Dias Toffoli, *DJe* de 18.6.2012, destaques nossos.



**André Mendes Moreira**

*é Professor Adjunto de Direito Tributário dos Cursos de Graduação, Mestrado e Doutorado da Faculdade de Direito da UFMG, Doutor (USP) e Mestre (UFMG) em Direito Tributário e Advogado.*



**Tiago Câmara Miranda**

*é Advogado em Belo Horizonte.*

Dessarte, firme no argumento de que as vendas inadimplidas continuam representando um crédito oponível ao comprador, a Suprema Corte negou o direito de compensação das contribuições recolhidas pelo vendedor quando da emissão da fatura (momento em que se dá a respectiva contabilização da receita, segundo o regime de competência<sup>4</sup>).

A argumentação do STF é coerente. Afinal, se o negócio jurídico não foi desfeito, haverá sempre a possibilidade de recebimento da receita. Nessa toada, a quitação do débito pelo devedor-comprador tornaria legítimo o pagamento de PIS/Cofins anteriormente realizado pelo credor-vendedor.

Contudo, não foi pedido nos autos do RE nº 586.482/RS - logo, não se discutiu essa possibilidade no julgamento - que a Suprema Corte autorizasse a compensação do PIS/Cofins tão somente nos casos em que a inadimplência *definitiva*, assim definida pela legislação, restasse caracterizada. Afinal, não havendo pagamento *a posteriori* pelo devedor, ocorreria um descasamento entre o aspecto temporal do fato gerador do PIS/Cofins (emissão da fatura) e o seu aspecto material (auferimento de receita), o que autorizaria o contribuinte a compensar as contribuições recolhidas por antecipação sobre as receitas inadimplidas.

Como o fundamento do STF para negar o pleito do contribuinte no aludido Recurso Extraordinário foi o de que as vendas inadimplidas não são equiparáveis às canceladas porquanto naquelas, ao contrário destas últimas, seria sempre possível o recebimento posterior da receita, é possível afirmar que, tornando-se definitiva a inadimplência, nasce o direito à compensação do PIS/Cofins recolhidos no momento de emissão da fatura.

Dessa maneira, o que se pretende aqui discutir, com base em fundamentos extraídos da própria decisão do STF, é a existência do direito à compensação do PIS/Cofins pagos em situações de inadimplência definitiva, definição constante do art. 9º da Lei nº 9.430/1996 (adotado para fins de cálculo do IRPJ/CSLL, mas aplicável por analogia às contribuições em lume<sup>5</sup>). O citado dispositivo determina o exato momento em que a receita contabilizada pelo contribuinte deve ser anulada pelo fato de passar a ser considerada impassível de recebimento.

Em sendo assim, inclusive por uma questão de coerência do sistema de tributação - eis que um mesmo valor não pode ser considerado receita para fins de PIS/Cofins e não receita para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ/CSLL<sup>6</sup> - deve-se reconhecer o direito à compensação do PIS/Cofins nas hipóteses em que a legislação tributária determina a anulação da respectiva receita.

<sup>4</sup> A Resolução CFC nº 750/1993, com a redação da Resolução CFC nº 1.282/2010, determina que a contabilidade das empresas observe o regime de competência:

“Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.”

<sup>5</sup> Lei nº 5.172/1966 (CTN):

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

I - a analogia (...).”

<sup>6</sup> Vale lembrar que o lucro tributável nada mais é que o resultado da equação “receitas auferidas” *menos* “despesas dedutíveis”.

Visando à adequada compreensão do tema cumpre, *ab initio*, definir a hipótese de incidência do PIS/Cofins para, na sequência, demonstrar a intributabilidade das receitas definitivamente inadimplidas.

## 2. A Hipótese de Incidência do PIS/Cofins

### 2.1. Aspecto material: auferir receita

O aspecto material da hipótese de incidência do PIS/Cofins é, no regime cumulativo, o faturamento<sup>7</sup> e, na sistemática não cumulativa, a receita bruta auferida<sup>8</sup>, conforme as respectivas leis de regência.

O conceito legal de receita bruta, adjetivado pela qualificação “auferida”, indica a necessidade de efetivo recebimento dos valores para ocorrência do fato tributável, tese há muito defendida pela doutrina<sup>9</sup>. Outrossim, mesmo na sistemática cumulativa, em que há menção apenas a faturamento<sup>10</sup>, a premissa que se deve adotar é a mesma, eis que não se pode qualificar como tal um valor que não gere acréscimo patrimonial ao contribuinte.

O voto vencido do Ministro Marco Aurélio no aresto em análise, apesar de obviamente fundado nos conceitos constitucionais de receita e de faturamento, faz remissão à legislação ordinária para confirmar a tese de que, para ser tributada pelo PIS/Cofins, a receita deve ser efetivamente auferida, não bastando a sua mera contabilização. Nas palavras do Ministro<sup>11</sup>:

“O fato gerador apenas ocorre com o recebimento (...) das receitas. Este é o significado de receitas auferidas, fato gerador definido. Definido pela doutrina, pela jurisprudência? Não, definido pela lei.”

Dessa maneira, pode-se afirmar que tanto a Constituição como a legislação ordinária federal vedam a tributação pelo PIS/Cofins de valores não ingressados nos cofres do contribuinte ou que não representem acréscimo patrimonial. O próprio aspecto material do fato tributável não ocorre em casos como tais.

<sup>7</sup> Lei nº 9.718/1998:

“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.”

<sup>8</sup> Art. 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003: o PIS/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”.

<sup>9</sup> Nas palavras de Ataliba:

“O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que a recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo.” (ATALIBA, Geraldo. “ISS - base impositiva”. *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*, vol. 2. São Paulo: RT, p. 85)

<sup>10</sup> Vale notar que o parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, declarado inconstitucional por alargar indevidamente a base de cálculo do PIS/Cofins (STF, Pleno, RE nº 390.840/MG, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ de 15.8.2006, p. 25), fazia menção expressa à necessidade de *auferimento* da receita para que o valor pudesse ser tributado pelo PIS/Cofins. Do mesmo modo, todas as demais menções a receita no bojo da Lei nº 9.718/1998 são adjetivadas pela qualificadora “auferida”, denotando o acerto da proposta interpretativa no sentido de que também o faturamento compreende, por expressa designação do legislador ordinário, receitas efetivamente auferidas.

<sup>11</sup> STF, Pleno, RE nº 586.482/RS, Relator Ministro Dias Toffoli, DJe de 18.6.2012.

## 2.2. *Aspecto temporal: momento de emissão da fatura (regime de competência)*

Coexistem no Direito brasileiro duas sistemáticas para apuração do resultado das empresas: os regimes de caixa e os de competência.

No regime de caixa, adotado apenas excepcionalmente, o registro de receitas e despesas somente é realizado quando estas são efetivamente recebidas ou pagas. Dessa maneira, a mera existência da obrigação exigível (direito de crédito do vendedor contra o comprador, v.g.) não tem o condão de alterar, para fins contábeis, a situação patrimonial do contribuinte. Apenas o recebimento da receita autoriza a sua contabilização. Dentre outras, as empresas regidas pelo Simples Nacional podem optar pela tributação das suas receitas com base no regime de caixa<sup>12</sup>, sendo esse ainda o regime aplicável às obrigações e direitos em moeda estrangeira das companhias tributadas pelo lucro real, salvo recusa expressa do contribuinte em adotá-lo<sup>13</sup>.

Já no regime de competência, que é a regra geral<sup>14</sup> - sendo obrigatório, por lei, para a contabilização dos resultados das sociedades anônimas - as despesas e receitas são consideradas independentemente de sua efetiva realização. Com isso, as demonstrações financeiras preparadas sob o método de competência são capazes de informar não apenas as transações passadas que envolvam pagamentos e recebimentos de dinheiro, mas também as obrigações a serem adimplidas no futuro, bem como os recursos que deverão ser recebidos pela empresa em momento ulterior.

No âmbito do regime de competência, a simples emissão da fatura com a respectiva contabilização da receita gera o dever de recolher PIS/Cofins, caracterizando a ocorrência de seu aspecto temporal. Inobstante, naqueles poucos casos em que se admite a adoção da contabilidade segundo o regime de caixa, o momento a ser considerado será o do recebimento da receita. Direito Tributário e Contabilidade, aqui, caminham *pari passu* para definição do critério de tempo da norma de tributação.

## 2.3. *Aspectos pessoal e espacial*

São sujeitos passivos do PIS/Cofins as pessoas jurídicas ou a estas equiparadas que satisfaçam o aspecto material da hipótese de incidência, ou seja, obtenham faturamento e/ou auferam receita bruta, com exceção daquelas isentas ou imunes. O sujeito ativo, por sua vez, é a União Federal, que atua por intermédio da Receita Federal do Brasil. Estas são as duas faces do aspecto pessoal da norma de tributação em comento, que dispensa maiores esclarecimentos.

Por fim, o aspecto espacial é o território brasileiro. Havendo auferimento de receita por contribuinte estabelecido em qualquer local do País, ter-se-á incidência de PIS/Cofins.

<sup>12</sup> Art. 18, parágrafo 3º, da LC nº 123/2006.

<sup>13</sup> Art. 30, *caput* e parágrafo 1º, da MP nº 2.158-35/2001.

<sup>14</sup> Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A):

“Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.”



#### 2.4. O antecedente da norma de tributação do PIS/Cofins. Conclusões preliminares

Do exposto nos subtópicos acima, pode-se resumir os aspectos que compõem o antecedente da hipótese de incidência do PIS/Cofins da seguinte forma:

<i>Aspecto material</i>	Auferir receita ou faturamento
<i>Aspecto temporal</i>	Momento de contabilização da receita/faturamento (contabilidade pelo regime de competência) ou de auferimento da receita/faturamento (contabilidade pelo regime de caixa)
<i>Aspecto pessoal</i>	Empresa ou entidade a ela equiparada que aufera receita ou faturamento
<i>Aspecto espacial</i>	Empresa sediada em qualquer local do território brasileiro

O quadro sinótico acima aclara que o momento de emissão da fatura caracteriza tão somente o aspecto temporal da hipótese de incidência do PIS/Cofins. O aspecto material, indubitavelmente, é o efetivo recebimento do valor.

Desse modo, nas situações em que a tributação se dá antecipadamente (em obediência ao aspecto temporal), mas nas quais não se tem o posterior auferimento de receita (não se concretizando o aspecto material), é lícito concluir pela existência de um indébito tributário, cuja utilização para compensação com quaisquer tributos federais é autorizada pelo art. 74 da Lei nº 9.430/1996<sup>15</sup>.

Neste ponto, é importante registrar que as premissas até aqui expostas foram as mesmas adotadas pelo STF no RE nº 586.482/RS. Tanto é que a Suprema Corte reconheceu a constitucionalidade da exclusão da base de cálculo do PIS/Cofins das vendas canceladas. Esse entendimento somente é possível quando se distinguem os aspectos temporal e material da norma de tributação. Afinal, caso ambos se confundissem, a simples contabilização da receita seria *per se* suficiente para a cobrança das contribuições, tornando irrelevantes eventos futuros, tais como a desistência do comprador.

Para deixar estreme de dúvidas o fato de que o próprio STF não reconhece que um simples lançamento contábil tenha o condão de concretizar o fato tributável do PIS/Cofins, valemo-nos aqui de outra decisão plenária da Suprema Corte, publicada em novembro de 2013, sobre a intributabilidade, pelas citadas contribuições, dos ingressos correspondentes às vendas de créditos de ICMS-exportação por empresa exportadora.

Apesar de contabilizados como receita, o Supremo Tribunal Federal não considerou os aludidos valores tributáveis pelo PIS/Cofins, haja vista não se amoldarem à regra-matriz constitucional do tributo. Segundo o STF - com carradas de razão - a

<sup>15</sup> Lei nº 9.430/1996:

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.”

venda de créditos de ICMS-exportação ocorre para viabilizar a implementação da não cumulatividade nas hipóteses em que o exportador não possua débitos do imposto estadual passíveis de compensação com os aludidos créditos<sup>16</sup>. O aresto recebeu a seguinte ementa, aqui transcrita no trecho que nos interessa:

“O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, ‘b’, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas sobre o total das receitas, ‘independentemente de sua denominação ou classificação contábil’. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário.”<sup>17</sup>

E arrematou, em conclusões aplicáveis *in totum* à tese que ora se defende:

“Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.”

Ou seja: se o próprio STF reconhece que um simples lançamento contábil não caracteriza a existência de receita e se o aspecto material do PIS/Cofins demanda, necessariamente, um “ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo”, é indubitável que, caracterizada a inadimplência definitiva nos moldes da legislação tributária brasileira, o pagamento antecipado de PIS/Cofins sobre receitas não auferidas se torna indevido, autorizando a sua compensação nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

A questão que se precisa responder, à luz do posicionamento externado pelo STF, é apenas uma: em que momento a inadimplência se torna definitiva, a ponto de haver a necessidade de anulação da receita até então contabilizada pela empresa, sob pena de se retratar uma situação patrimonial incompatível com a realidade?

É a resposta a esse questionamento que se pretende ofertar a seguir.

### **3. Uma Proposta de Releitura do Acórdão no Recurso Extraordinário nº 586.482/RS**

#### **3.1. Introito**

Conforme exposto anteriormente, o Supremo Tribunal Federal negou provimento a recurso extraordinário de contribuinte que buscava, por meio de mandado de segurança aviado contra a União, ver reconhecido “seu direito líquido e certo a reaver os valores pagos a título de PIS e Cofins, recolhidos a maior, em face da au-

<sup>16</sup> Sobre o tema, já averbamos:

“(…) A EC nº 42/03 assegurou, de forma ampla, a manutenção dos créditos de ICMS pelos exportadores. A Carta faz menção também ao aproveitamento de tais créditos pelos contribuintes. Assim, na hipótese de empresas predominantemente exportadoras (que acumulam constantemente créditos do imposto) deverá haver um mecanismo que permita a utilização desses créditos (a transferência a terceiros foi a saída encontrada pelo legislador pátrio).” (MORREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*, 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, pp. 211-2)

<sup>17</sup> STF, Pleno, RE nº 606.107/RS, Relatora Ministra Rosa Weber, *DJe* de 22.11.2013. A decisão foi tomada por maioria, vencido o Ministro Dias Toffoli.

sência do abatimento da base de cálculo das receitas não recebidas devido à inadimplência dos adquirentes de suas mercadorias ou serviços”.

Decidiu-se, naquela oportunidade, que as receitas correspondentes às vendas inadimplidas não podem ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins, com espeque, essencialmente, em dois argumentos:

- a) o Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência - e não o de caixa - como regra geral para apuração dos resultados das empresas, devendo a tributação seguir a norma contábil para cálculo das contribuições sobre receita/faturamento;
- b) no âmbito legislativo, não há disposição permitindo a exclusão das vendas inadimplidas da base de cálculo das contribuições em questão, ao contrário do que ocorre com as vendas canceladas. Isso porque, no primeiro caso, o contribuinte ainda pode receber os valores, ao passo que, no segundo, o negócio jurídico se desfaz, impossibilitando qualquer pagamento futuro.

Com base no próprio argumento do STF de que as receitas inadimplidas ainda podem ser recebidas, eis que o direito creditório do vendedor permanece, temos que a inadimplência definitiva, assim caracterizada nos termos da legislação brasileira, autorizaria, tal como no caso das vendas canceladas, a compensação do indébito de PIS/Cofins.

Vejamos.

### 3.2. O direito à compensação do PIS/Cofins quando a inadimplência se torna definitiva

É inevitável reconhecer que o regime de competência obriga o contribuinte a contabilizar receitas - e, por conseguinte, tributá-las - que não serão efetivamente auferidas. Em tais situações, o aspecto material da hipótese de incidência - faturamento ou receita bruta *auferida* - não se concretiza, apesar da ocorrência antecipada do seu aspecto temporal.

Todavia, fato é que a não concretização do aspecto material da hipótese de incidência do PIS/Cofins é elemento *per se* suficiente para caracterizar o indébito tributário. Afinal, considerar-se *definitivamente* ocorrido o fato tributável de contribuições sobre receita antes do auferimento desta vai de encontro não apenas à estrutura da norma de tributação, como visto no tópico precedente, mas também ao princípio da capacidade contributiva esculpido no art. 145, parágrafo 1º, da Constituição da República<sup>18</sup>, aplicável às contribuições<sup>19</sup>. Assim, o recolhimento de PIS/Cofins sobre receitas que não irão se concretizar configura verdadeiro confisco.

<sup>18</sup> CR/1988:

“Art. 145. (...)”

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...).”

<sup>19</sup> Nesse sentido, é ver trecho do voto proferido pelo Ministro Ricardo Lewandowski no RE nº 573.675/SC:

“(...) A despeito do art. 145, § 1º, da Constituição Federal, que alude à capacidade contributiva, fazer referência apenas aos impostos, não há negar que ele consubstancia uma limitação ao poder de imposição fiscal que informa todo o sistema tributário.

É certo, contudo, que o princípio da capacidade contributiva não é aplicável, em sua inteireza, a todos os tributos.

(...)

Não se podendo ignorar as ofensas constitucionais e legais causadas pela exigência de PIS/Cofins sobre receitas não auferidas, faz-se mister buscar uma solução à questão de modo que tais violações normativas sejam eliminadas, sem que isso signifique prejuízo ao ente tributante (haja vista a possibilidade de a inadimplência não ser definitiva).

Dessa maneira, pressupondo-se que todas as faturas - quitadas ou não - estão sujeitas às contribuições sociais, tendo em vista o regime de competência, deve-se reconhecer o direito do contribuinte à recuperação dos valores pagos em desacordo com a legislação tributária no momento em que os montantes que lhes serviram de base sejam baixados da contabilidade por ausência de recebimento, o que significa dizer que tal inadimplência se tornou definitiva nos termos da legislação pátria.

O art. 9º da Lei nº 9.430/1996, que regulamenta a dedução de perdas para fins de IRPJ/CSLL, merece ser aqui transcrito em parte, dada a sua relevância:

“Art. 9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.

§ 1º Poderão ser registrados como perda os créditos:

I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

II - sem garantia, de valor:

a) até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

b) acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) até R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;

c) superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

III - com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;

IV - contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica declarada concordatária, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no § 5º.”

O dispositivo legal supratranscrito prevê diversas regras para que a receita até então contabilizada seja anulada mediante a redução do próprio crédito ou o lançamento de uma despesa na contabilidade da empresa.

Inicialmente, prevê a lei que, em caso de declaração de insolvência do devedor pelo Poder Judiciário, a anulação da receita deve ocorrer de imediato (inciso I do parágrafo 1º).

Lado outro, em se tratando de crédito sem garantia, há uma série de regras variáveis de acordo com o valor do crédito inadimplido para que a perda possa ser contabilmente registrada. Na medida em que o valor inadimplido aumenta, mais rígidas passam a ser as condições impostas para que seu registro como perda seja efetuado (alíneas *a* a *c* do inciso II do parágrafo 1º).

Como se sabe, existe certa dificuldade em aplicá-lo, por exemplo, às taxas, que pressupõem uma contraprestação direta em relação ao sujeito passivo da obrigação. Na hipótese das contribuições, todavia, o princípio em tela, como regra, encontra guarida, como ocorre no caso das contribuições sociais previstas no art. 195, I, *b* e *c*, devidas pelo empregador.” (STF, Pleno, RE nº 573.675/SC, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, *DJe* de 21.5.2009)

Em se tratando de créditos com garantia, o vencimento da dívida deverá ter ocorrido há pelo menos dois anos, bem como o credor precisará adotar medidas judiciais para resguardo do seu direito. Atendidas essas condições, a receita anteriormente escriturada poderá ser anulada (inciso III do parágrafo 1º).

Por fim, nos casos de devedor falido ou em recuperação judicial (inciso IV do parágrafo 1º), a inadimplência definitiva ocorrerá em relação ao montante que o devedor se recuse a pagar.

Na hipótese da alínea *a* do inciso II (débitos sem garantia de valor inferior a R\$ 5.000,00), o ajuste contábil se dará na própria conta que registra o crédito, reduzindo-o. Já nas demais situações, deverá ser feito o lançamento em conta específica redutora de crédito, para fins de apuração do resultado da companhia<sup>20</sup>.

Apesar de o dispositivo ter como escopo regulamentar a apuração do lucro real das empresas, sua aplicação analógica<sup>21</sup> ao PIS/Cofins é plenamente admissível. Afinal, não faria sentido que uma receita fosse considerada como tal para fins de incidência do PIS/Cofins, mas desconsiderada para apuração do lucro tributável pelo IRPJ/CSLL. A lógica do próprio sistema de tributação restaria quebrantada caso se admitisse tal antinomia.

Dessa maneira, entendemos pela possibilidade de se compensar os valores de PIS/Cofins recolhidos sobre receitas não auferidas a partir do momento em que estas sejam registradas como perdas para fins de apuração do IR e da CSLL, ou seja, quando a inadimplência se tornar definitiva nos termos da legislação.

A despeito de tal questão ainda não ter sido apreciada pelo STF, visto que sequer era objeto do mencionado RE nº 586.482/RS, o voto vencedor do Ministro Relator Dias Toffoli proferido naquele julgado chegou a ventilar a hipótese de aplicação do artigo referido acima. Pela propriedade dos seus argumentos, vale transcrevê-los:

“Especificamente no ponto concernente à necessidade de previsão legal, note-se que, mesmo na hipótese de que trata o art. 9º da Lei nº 9.430/96, segundo o qual as ‘perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real’, a empresa só pode registrar como perda os créditos em relação aos quais tenha havido declaração de insolvência do devedor em sentença emanada do Poder Judiciário, e, ainda, desde que presentes os demais requisitos previstos no citado dispositivo legal.”

Com razão o Ministro Dias Toffoli ao afirmar que as empresas estariam adstri-tas ao cumprimento dos requisitos estabelecidos pelo art. 9º da Lei nº 9.430/1996 para caracterizar a definitividade da inadimplência. Trata-se exatamente do que ora se propõe. Caso tais requisitos sejam cumpridos e a receita inadimplida seja anulada mediante lançamento do respectivo débito, deve-se reconhecer também o direito do contribuinte à compensação do PIS/Cofins.

<sup>20</sup> O procedimento contábil a ser seguido é descrito no art. 10 da Lei nº 9.430/1996:

“Art. 10. Os registros contábeis das perdas admitidas nesta Lei serão efetuados a débito de conta de resultado e a crédito:

I - da conta que registra o crédito de que trata a alínea *a* do inciso II do § 1º do artigo anterior;

II - de conta redutora do crédito, nas demais hipóteses.”

<sup>21</sup> “Entende-se por ‘analogia’ o procedimento pelo qual se atribui a um caso não-regulamentado a mesma disciplina que a um caso regulamentado semelhante.” (BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*, 6ª ed. Trad. de Maria Celeste C. J. Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995, p. 151)

Nesse contexto, vale ainda mencionar que o Ministro Cezar Peluso, ao votar com o Relator, afirmou textualmente - para diferenciar as vendas inadimplidas das vendas canceladas - que o “não pagamento de obrigação (...) não significa necessariamente que nunca será paga”.

Observa-se que a argumentação do Ministro Peluso para negar o pleito do contribuinte também se baseou na possibilidade de recebimento futuro dos valores sobre os quais as contribuições foram recolhidas. A *contrario sensu*, portanto, pode-se interpretar que - tal como constou do voto do Relator - o inadimplemento definitivo também geraria, ao ver do citado Ministro, o direito à compensação do PIS/Cofins recolhidos no momento de emissão da fatura.

O inadimplemento definitivo nada mais é que o cancelamento da venda por outra forma, com o detalhe de que naquele caso o contribuinte, na maioria das vezes, não consegue reaver o produto vendido, o que lhe agrava a situação. Portanto, caso impossibilitado de recuperar os tributos indevidamente pagos sobre a receita não auferida, restaria duplamente lesado.

Vale ainda gizar que determinados contribuintes do PIS/Cofins não possuem sequer condições de obter de volta o produto oferecido ao seu cliente (o que é difícil em algumas hipóteses, como mencionado, mas impossível em outras), como é o caso, por exemplo, das empresas fornecedoras de energia elétrica e das prestadoras de serviços de comunicação.

Desse modo, pode-se concluir que os próprios Ministros que votaram contra a exclusão das receitas inadimplidas da base de cálculo do PIS/Cofins no RE nº 586.482/RS corroboram, *a priori*, a tese ora proposta, a qual, entretanto, nunca foi analisada no âmbito do STJ ou do STF.

### 3.3. O IVA e as receitas inadimplidas: uma análise de Direito comparado

O ressarcimento dos tributos pagos pelo vendedor em situações de inadimplência definitiva do comprador é autorizado pela União Europeia e reconhecido por quase todos os países que a compõem<sup>22</sup>.

No caso europeu, aliás, cumpre chamar atenção para o fato de se estar diante de tributo incidente sobre operações com bens e prestações de serviços (e não sobre a receita delas oriunda, caso do PIS/Cofins): o Imposto sobre Valor Acrescido - IVA, regulamentado em âmbito comunitário pela Diretiva 2006/112/CE.

Dessa maneira, diferentemente das contribuições em análise, que incidem sobre as receitas auferidas, o fato gerador do IVA é caracterizado pela simples ocorrência de operações com bens ou prestações de serviços. Trata-se, portanto, de autorização de ressarcimento de valores pagos sobre fatos geradores efetivamente consumados, mas que, devido à inadimplência, passam a não mais indicar capacidade contributiva do pagante.

A fim de melhor elucidar a questão, confira-se o quadro *infra*, que denota as condições impostas pelos países integrantes da União Europeia para ressarcimento dos valores pagos de IVA nos casos de inadimplência definitiva:

<sup>22</sup> Os países da UE que não autorizam o ressarcimento são: Bulgária, República Tcheca, Estônia, Grécia, Hungria, Lituânia e Eslováquia.

País	Caracterização da inadimplência definitiva
<i>Áustria</i>	Nos casos em que o devedor seja declarado insolvente/falido ou que o inadimplemento do devedor seja judicialmente comprovado.
<i>Bélgica</i>	Nos casos em que o devedor seja declarado insolvente/falido ou em que o seu inadimplemento seja judicialmente comprovado.
<i>Chipre</i>	Desde que o débito não seja pago no prazo de 12 meses e seja retirado dos registros do fornecedor por inadimplemento.
<i>Alemanha</i>	Nos casos em que o empresário seja capaz de fornecer evidências de que o débito é irrecuperável. Os débitos são assim classificados quando: (a) o comprador teve concedida a dispensa de pagamento dos seus débitos; (b) persistentemente contestou um débito; ou (c) foi declarado insolvente.
<i>Dinamarca</i>	Desde que o devedor seja declarado insolvente ou o inadimplemento do devedor seja declarado judicialmente ou desde que o credor tenha tomado medidas suficientes para receber seu crédito, baseado em uma avaliação definitiva.
<i>Espanha</i>	Nos casos em que o débito exceda a 300 euros: (a) um ano tenha se passado desde que a contabilização tenha sido feita; ou (b) o débito tenha sido baixado e o fornecedor tenha cobrado do devedor judicialmente; ou (c) o devedor esteja envolvido em um procedimento legal ajuizado pelo credor ou tenha outras evidências para embasar sua cobrança. Quando a receita anual do credor é menor do que seis milhões de euros, esse período de um ano é reduzido para seis meses.
<i>Finlândia</i>	Nos casos em que os débitos atendam a todos os requisitos previstos pelo “Accounting Act” para serem considerados inadimplidos, por exemplo, quando todas as tentativas de cobrança falharam ou o devedor foi declarado insolvente e seja evidente que o débito não será pago.
<i>França</i>	Nos casos em que a insolvência definitiva do devedor é demonstrada e uma fatura corrigida é emitida.
<i>Grã-Bretanha</i>	Nos casos em que o fornecedor seja proprietário da dívida e a tenha retirado das suas receitas, considerando-a como irrecuperável, e que pelo menos seis meses tenham se passado entre a data do registro contábil e a data em que a dívida se tornou exigível.
<i>Irlanda</i>	Nos casos em que: (a) o fornecedor prove que todas as ações visando ao pagamento do débito tenham restado infrutíferas; (b) o fornecedor tenha cumprido sua obrigação de manter o histórico de fatos relevantes em relação ao débito; (c) o débito seja previsto no Taxes Consolidation Act 1997 como dedutível e tenha sido retirado dos seus registros contábeis; e (d) a dívida não seja de uma pessoa ligada à empresa.

<i>Itália</i>	Nos casos em que: (a) o devedor seja declarado falido ou em estado de insolvência; (b) o fornecedor, antes do término do prazo para apresentação da declaração de IVA, emite uma nota de crédito referente à dívida não paga para o segundo ano subsequente ao que foi declarada falência do devedor ou em que este tenha entrado em estado de insolvência.
<i>Luxemburgo</i>	Nos casos em que o fornecedor consiga razoavelmente provar que o devedor não vai pagar o valor que lhe foi contabilizado.
<i>Letônia</i>	Nos casos do débito não pago pelo devedor relativo a uma contabilização de bens ou serviços seja menor que LVL 300 (EUR 422) e o fornecedor prove que tomou providências para recuperar o débito e o retirou da contabilização para imposto de renda. Quando os débitos inadimplidos forem de igual ou maior que LVL 300, o fornecedor deve, ainda, ter em mãos uma decisão de tribunal ou uma certidão de um órgão competente que afirma que o débito é irrecuperável.
<i>Malta</i>	As pessoas registradas sob o “Art. 10 do VAT Act (Standard VAT registration)” podem ter créditos considerados como inadimplidos desde que provem, para a satisfação do “VAT Commissioner”, que o montante se tornou irrecuperável em um período relevante.
<i>Holanda</i>	Nos casos em que seja claro que o devedor não irá pagar seus débitos, como por exemplo, quando ele foi declarado falido.
<i>Polônia</i>	Nos casos em que os débitos permaneçam não pagos por mais de 180 dias.
<i>Portugal</i>	Nos casos em que o débito seja considerado irrecuperável com o fundamento em: (a) existência de um procedimento de execução em andamento contra o devedor que tenha sido suspenso sob o fundamento de que este não possui bens o suficiente para quitar suas dívidas; ou (b) o devedor houver sido declarado em estado de insolvência.
<i>Romênia</i>	Nos casos em que o devedor tenha sido formalmente declarado falido judicialmente.
<i>Suécia</i>	Nos casos em que o fornecedor possa razoavelmente provar que o consumidor não vai pagar (ou não pagar totalmente) o valor atribuído a ele.
<i>Eslovênia</i>	Caso o inadimplemento seja baseado em uma decisão judicial.

Impende notar que o direito à restituição do IVA no caso de inadimplência *definitiva* (condição que é definida de forma distinta pelos países integrantes da União Europeia) atende ao preceito da capacidade contributiva, porém vai além da proposta que se defende neste artigo. Afinal, ressalte-se uma vez mais, o IVA tributa ope-



rações com bens e prestações de serviços, ao contrário do PIS/Cofins, que incidem sobre *receitas auferidas*. Neste último caso, o não auferimento da receita implica a não realização do fato tributável descrito na hipótese de incidência da norma jurídica. Já no caso do IVA, o fato gerador ocorre, porém a ausência de recebimento de valores pelo vendedor retira deste a capacidade de pagamento do tributo.

Não se está aqui, portanto, a pugnar pela aplicação de regras de direito forâneo ao ordenamento jurídico pátrio. O objetivo é apenas demonstrar que, em situações que vão muito além da que ora se analisa, o direito à restituição do tributo é devidamente assegurado noutras plagas, em que pese lá também se exigir, compreensivelmente, a caracterização legal da definitividade da inadimplência.

#### 4. Conclusões

O descasamento entre o aspecto temporal (emissão da fatura) e material (auferimento de receita) da hipótese de incidência do PIS/Cofins não autoriza a tributação definitiva naquelas situações em que o aspecto material não se confirma *a posteriori*. Aliás, não é novidade no sistema tributário pátrio a existência de tributos nos quais os aspectos material e temporal da regra-matriz de tributação não sejam coincidentes. O IPI, *v.g.*, tem como aspecto temporal a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial, sendo que seu aspecto material é a efetiva transferência da propriedade ou posse do bem comercializado. Com base nessa distinção, o STJ tem impedido a cobrança do IPI sobre mercadorias roubadas após a saída do estabelecimento industrial (aspecto temporal), mas antes da efetiva entrega ao comprador (necessária à ocorrência do aspecto material)<sup>23</sup>. Conforme o STJ, “a antecipação do elemento temporal criada por ficção legal não torna definitiva a ocorrência do fato gerador, que é presumida e pode ser contraposta em caso de furto, roubo, perecimento da coisa ou desistência do comprador”.

As conclusões são perfeitamente aplicáveis à hipótese *sub examine*. Ocorrido evento futuro (*in casu*, a inadimplência definitiva, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.430/1996) que impeça a concretização do aspecto material do tributo, passa-se a estar diante de um indébito tributário caso a ocorrência antecipada do aspecto temporal tenha gerado pagamento pretérito da exação.

Inatacável, portanto, o direito à compensação do PIS/Cofins antecipadamente recolhidos nas hipóteses em que, legalmente, restar caracterizada a inadimplência *definitiva*.

<sup>23</sup> Os trechos de ementa a seguir elucidam o atual raciocínio do STJ:

“4. O fato gerador do IPI não é a saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado. Esse é apenas o momento temporal da hipótese de incidência, cujo aspecto material consiste na realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados.

5. Não se pode confundir o momento temporal do fato gerador com o próprio fato gerador, que consiste na realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados.” (STJ, Segunda Turma, REsp nº 1.203.236/RJ, Relator Ministro Herman Benjamin, DJe de 30.8.2012)