



**PUC • SP**  
**COGEAE**  
EDUCAÇÃO CONTINUADA  
DESDE 1983



**ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO - TCC**

***PIS E COFINS SOBRE VENDAS INADIMPLIDAS***

***INTERTEXTUALIDADE E REGIME DE COMPETÊNCIA***

Rodrigo Giacomeli Nunes Massud

Matrícula nº 00009448

Telefone para contato: (11) 9598-6224

E-mail: [rmassud@terra.com.br](mailto:rmassud@terra.com.br)



## **ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

### **TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO - TCC**

#### ***PIS E COFINS SOBRE VENDAS INADIMPLIDAS***

#### ***INTERTEXTUALIDADE E REGIME DE COMPETÊNCIA***

Rodrigo Giacomeli Nunes Massud

Professora Orientadora: Íris Vânia Santos Rosa

*Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Curso de Pós-Graduação 'Lato Sensu' em Direito Tributário da PUC-SP/COGEAE como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, sob a orientação da Professora Íris Vânia.*

**São Paulo, março de 2012**

## SUMÁRIO

<u>INTRODUÇÃO</u> .....	04
<b>Capítulo I</b>	
<u>Conceitos de Teoria Geral do Direito (TGD) – Estabelecendo premissas</u> .....	08
1. Direito Positivo e Ciência do Direito.....	08
2. Texto de lei, enunciado prescritivo e norma jurídica.....	10
2.1. Norma jurídica enquanto significado: validade, vigência, eficácia e competência.....	12
2.2. Norma jurídica enquanto significação: interpretação e aplicação.....	19
<b>Capítulo II</b>	
<u>PIS e COFINS: intertextualidade e regime de competência</u> .....	24
1. Intertextualidade no processo interpretativo.....	27
1.1. Diálogo entre texto e contexto – a legitimação de sentidos.....	31
1.2. Fatos contábeis e fatos jurídicos – o contexto do regime de competência.....	33
<b>Capítulo III</b>	
<u>O regime jurídico das contribuições ao PIS e à COFINS</u> .....	40
1. O papel dos institutos, conceitos e formas definidos pelo direito privado.....	40
1.1. Ficções jurídicas – regime de competência e vendas inadimplidas.....	41
1.2. Fatura, faturamento e receita.....	44
2. PIS/COFINS sobre vendas inadimplidas – construindo a norma de incidência.....	48
2.2. Critério material x Base de cálculo.....	53
<u>CONCLUSÕES</u> .....	56
<u>BIBLIOGRAFIA</u> .....	59

## INTRODUÇÃO

A tributação é atividade estatal expropriatória exercida pela criação de normas, necessária à manutenção de qualquer Estado e, num regime democrático e de direito humanitário (regido pela solidariedade, fraternidade e igualdade, sob a égide de uma Constituição), mostra-se imprescindível para o desenvolvimento social.

Portanto, nessa ordem de ideias, é o sistema nacional de direito tributário – conjunto de normas que regulam, direta ou indiretamente, a instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos<sup>1</sup> – que ao mesmo tempo garante a manutenção e consecução dos objetivos do Estado, como também as liberdades individuais dos seus destinatários (sujeitos passivos das obrigações tributárias).

Desse modo, por se tratar da linguagem das normas projetando-se sobre o campo material das condutas sociais, ou seja, atividade estatal plenamente vinculada, mostra-se imprescindível analisar, compreender e definir os conceitos jurídicos que compreendem e norteiam as espécies tributárias, a fim de delimitar e circunscrever o alcance das exigências tributárias.

Esse trabalho de compreensão, de geração e atribuição de sentidos, exerce um constante dialogismo (intertextualidade) entre normas, exigindo rigor

---

<sup>1</sup> Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho ensina que: “o direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.” (“Curso de Direito Tributário”, 22ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 47).

científico e metodológico, especialmente porque o Direito Tributário está em constante comunicação com diversos outros ramos do conhecimento jurídico.<sup>2</sup>

Nesse sentido, por meio do presente estudo pretendemos analisar a regra-matriz de incidência das contribuições sociais ao PIS e a COFINS, delimitando o alcance de suas materialidades com o fim de apresentar uma visão jurídica teórico-prática acerca de suas incidências sobre as vendas inadimplidas, especialmente diante do argumento pela utilização do regime (contábil/fiscal) de competência.

Ou seja, a partir desse tema pretendemos conciliar conceitos de teoria geral do direito com a prática tributária, buscando o teor científico (ou sua ausência) na adoção do regime de competência como fundamento ou justificação para a tributação das vendas inadimplidas por meio das referidas contribuições.

A questão está sendo enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal em sede de recurso extraordinário com *status* de repercussão geral, sendo expressamente adotado, nos debates em plenário, o argumento do regime de competência.

Assim sendo, o estudo a que ora nos propomos consiste na análise crítica da posição que se desenha no Supremo Tribunal Federal acerca da

---

<sup>2</sup> Veja-se, nesse sentido, a ilustração que nos traz Paulo de Barros Carvalho: “Tomemos o exemplo da regra-matriz de incidência do IPTU, de competência dos Municípios. A hipótese normativa, em palavras genéricas, é ‘ser proprietário, ter o domínio útil ou a posse de bem imóvel, no perímetro urbano do Município, num dia determinado do exercício.’ O assunto é eminentemente tributário. E o analista inicia suas indagações com o fito de bem apreender a descrição legal. Ser proprietário é conceito desenvolvido pelo Direito Civil. A posse também é instituto versado pelos civilistas e o mesmo se diga do domínio útil. E bem imóvel? Igualmente, é tema de Direito Civil. Prossigamos. A lei que determina o perímetro urbano do Município é entidade cuidada e trabalhada pelos administrativistas. Então, saímos das províncias do Direito Civil e ingressamos no espaço do Direito Administrativo. E estamos estudando Direito Tributário...E o Município? Que é senão

incidência do PIS e da COFINS sobre as vendas inadimplidas, tema que adquire grande relevância prática e afeta diretamente o cotidiano de muitas empresas, pretendendo, com isso, contribuir no processo de constantes mutações constitucionais.<sup>3</sup>

Até porque, segundo Paulo de Barros Carvalho: *“A dinâmica que se imprime às discussões judiciais, por vezes, faz com que velhos temas, antes consolidados, possam ainda ocasionar discussões novas e, também, diferentes decisões capazes de mudar o rumo da interpretação dominante dos textos normativos. Esse processo, que é natural e apenas corrobora o entendimento de que o Direito é um sistema em permanente mutação, nem sempre produz resultados coerentes para com o ordenamento jurídico e na direção dos valores que a ordem constitucional alçou como diretrizes para o desenvolvimento da República Federativa do Brasil. O termo ‘mudança’ nem sempre é sinônimo de ‘evolução’.”*<sup>4</sup>

Para tanto, na discussão do tema proposto adotaremos o método difundido por Paulo de Barros Carvalho e seu construtivismo lógico-semântico: direito como linguagem, reconstruindo-o por meio de aspectos da denominada regra-matriz de incidência (instrumento redutor de complexidades da linguagem).

---

*peessoa política de Direito Constitucional interno? Ora, deixemos o Direito Administrativo e penetremos nas quadras do Direito Constitucional.”* (obra citada, p. 46/47).

<sup>3</sup> “(...) denomina-se mutação constitucional o processo informal de mudança da Constituição, por meio do qual são atribuídos novos sentidos, conteúdos até então não ressaltados à letra da ‘Lex Legum’, quer através da interpretação, em suas diversas modalidades e métodos, quer por intermédio da construção (‘construction’), bem como dos usos e costumes constitucionais.” (Uadi Lammêgo Bulos, “Mutações Constitucionais”. São Paulo: Saraiva, 1997, pág. 57).

<sup>4</sup> “ICMS sobre habilitação traz novas interpretações”. Artigo publicado no site consultor jurídico do dia 08.12.11, disponível em <http://www.conjur.com.br/2011-dez-08/icms-habilitacao-telefonica-traz-novas-interpretacoes-tema-consolidado>, consultado em 07.01.12.

Considerando a limitação do espaço, e pretendendo tornar o trabalho objetivo, iniciaremos fixando nossas premissas, com uma visita dinâmica e sintética a alguns conceitos da teoria geral do direito, necessários à compreensão do texto.

Dessa forma, direito positivo e ciência do direito, sistema jurídico, norma jurídica, interpretação, competência, existência, validade, vigência, eficácia, eventos, fatos, fatos jurídicos, incidência e aplicação são conceitos jurídicos intrínsecos e fundamentais à compreensão do sistema de referência aqui adotado.

Em seguida, discorreremos sobre o processo de atribuição de sentidos aos textos jurídicos e as técnicas de legitimação desses sentidos, abordando o tema da intertextualidade (dialogismo entre textos), procurando estabelecer e construir a significação do regime de competência no campo exacional.

Por fim, partiremos para a análise do regime jurídico das contribuições ao PIS e a COFINS, construindo suas regras-matrizes e verificando o alcance de suas materialidades, de forma concluir pela (im)propriedade de se utilizar o regime de competência como fundamento da exigência sobre vendas inadimplidas.

## CAPÍTULO I

### CONCEITOS DE TGD – ESTABELECENDO PREMISAS

O sistema de referência adotado (enquanto modelo e também referencial cultural) sustenta a construção dos significados, permitindo aferir a coerência das conclusões alcançadas em determinado texto científico.<sup>5</sup>

Por essa razão, adotando-se o modelo do construtivismo lógico-semântico, onde a partir do chamado giro-lingüístico<sup>6</sup> a linguagem constrói sentidos, e não os extrai dos textos de direito positivo, mostra-se extremamente relevante, antes de partirmos para a análise do tema propriamente dito, fixarmos algumas premissas que trarão unidade e consistência científica ao trabalho, legitimando nossas conclusões.

#### **1. Direito Positivo e Ciência do Direito**

Paulo de Barros Carvalho, com muita propriedade, sempre apontou e advertiu as distinções existentes entre Direito Positivo e a Ciência do Direito, duas camadas de linguagem que não se confundem, no importante papel de definição dos conceitos de direito tributário.<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> “Toda ciência requer a observância estrita da lei lógica da não contradição, de modo que a permanência de dois enunciados contraditórios – A é B e A é não B – destrói a consistência interior do conjunto, esfalecendo o sistema.” (Paulo de Barros Carvalho, “Curso de Direito Tributário”, 22ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 47).

<sup>6</sup> Nesse sentido, pontua Sonia Mendes, citada por Paulo de Barros Carvalho: “Do paradigma verificacional que vinha dominando a filosofia da linguagem desde Frege, passou-se para o paradigma comunicacional. Essa mudança de perspectiva no estudo da linguagem tornou-se conhecida como giro linguístico-pragmático.” (“Direito Tributário, linguagem e método”, 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2009, p. 27).

<sup>7</sup> “Os autores, de um modo geral, não se têm preocupado devidamente com as sensíveis e profundas dissemelhanças entre as duas regiões do conhecimento jurídico, o que explica, até certo ponto, a enorme

Nesse sentido, Direito Positivo é o sistema posto de enunciados prescritivos que regulam condutas intersubjetivas ou procedimentos (normas de conduta ou normas de estrutura). De modo que, Direito Positivo é o produto legislado (enunciado), vale dizer, os textos de lei que veiculam enunciados jurídico-prescritivos (i.e. Constituição Federal, Emendas Constitucionais, Leis Complementares, Leis Ordinárias, Medidas Provisórias, Decretos, Instruções Normativas, etc.).

Já a Ciência do Direito encontra-se em outro plano de linguagem (ou meta-linguagem), consubstanciado na construção, organização ou proposição de sentidos dos enunciados veiculados pelo direito posto (descreve o objeto).

Portanto, Direito Positivo é o suporte físico da Ciência do Direito, e sobre ele (suporte físico) atua a Ciência do Direito, ambos por meio de linguagens próprias e que não se misturam. O Direito Positivo atua em linguagem prescritiva, enquanto a Ciência do Direito na descritiva.

Assim sendo, Direito Positivo e Ciência do Direito não são sinônimos, encontrando-se em diferentes planos lingüísticos e estruturados em camadas que se sobrepõem (o primeiro observando a lógica deôntica – prescritiva de condutas; e o

---

*confusão de conceitos e a dificuldade em definir um daqueles setores sem utilizar notações ou propriedades do outro. São comuns, nesse sentido, definições de ramos do Direito que começam por referências ao conjunto de regras jurídicas e terminam com alusões a princípios e composições que a Ciência desenvolveu a partir da análise do direito positivo.*” (“Curso de Direito Tributário”, p. 33/34).

segundo a lógica apofântica – descritiva dos textos<sup>8</sup>), possuindo fontes produtoras distintas e ambos pertencentes a sistemas jurídicos próprios.<sup>9</sup>

Sobre a linguagem dos enunciados prescritivos podemos dizer que suas proposições são válidas ou inválidas, enquanto as enunciações da ciência são verdadeiras ou falsas, de acordo com as premissas que adotam.<sup>10</sup>

Enfim, de tudo que se disse, importante mantermos em mente, nesse momento, que não se mostra correto definir objetos ou construir sentidos sem o devido rigor científico, misturando conceitos de Direito Positivo com composições desenvolvidas pela Ciência do Direito a partir da análise dos textos de lei.

## **2. Texto de lei, enunciado prescritivo e norma jurídica**

Avançando nos conceitos de teoria geral, e como desdobramento da distinção entre Direito Positivo e Ciência do Direito, cumpre analisarmos os diferentes planos de expressão desenvolvidos por ambas as linguagens.

---

<sup>8</sup> “(...) com as unidades do conjunto arrumadas e escalonadas segundo critérios que observam, estritamente, os princípios da identidade, da não contradição e do meio excluído, que são três imposições formais do pensamento, no que concerne às proposições apofânticas.” (Paulo de Barros Carvalho, “Curso de Direito Tributário”, p. 38).

<sup>9</sup> “Há sistema na realidade do direito positivo e há sistema nos enunciados cognoscitivos que sobre ele emite a Ciência Jurídica.” (Paulo de Barros Carvalho, obra citada, p. 43).

<sup>10</sup> Lembramos, por oportuno, que enunciado distingue-se de proposição, na medida em que o primeiro é desprovido de sentido, enquanto a segunda atribui significação. Nesse sentido: “Os enunciados seriam ideias formadas a partir da leitura de um dado fragmento de texto com sentido para o leitor, enquanto proposições seriam juízos interpretativos sobre os enunciados (...)” Jonathan Barros Vita, “Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário”. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 41.

Na ordem dessas idéias, vimos que o Direito Positivo, ao operar numa linguagem prescritiva (indutora de comportamentos), se expressa por meio dos textos de lei, os quais veiculam enunciados desprovidos de significação, ou seja, material bruto, cuja lapidação compete ao jurista (linguagem do cientista) com o fim de construir as normas jurídicas, atribuindo significações aos textos. Veja-se, portanto, que enunciado não se confunde com norma jurídica.

Vale dizer que, o Direito Positivo se manifesta e se revela por meio da linguagem técnica do legislador, muitas vezes carregada de contradições ou antagonismos próprios de um Poder Legislativo heterogêneo, construindo suas realidades através da referência a experiências sociais (significados).

Nessa perspectiva, norma jurídica é a significação (sentido) construída a partir da leitura dos textos brutos de direito positivo, expressada pela linguagem científica do jurista (lógica apofântica – discurso descritivo).

Dito de outro modo, norma jurídica é a lógica deôntica do direito positivo (dever-ser nos modais obrigatório, proibitivo ou permissivo), ou seja, é a relação lingüística que se constrói a partir do direito posto, por meio da qual (relação) são prescritas condutas ou comportamentos humanos positivos ou negativos.

Portanto, norma jurídica é a construção lógica do Direito Positivo, podendo-se falar em normas jurídicas em sentido amplo (significações isoladas), normas jurídicas em sentido estrito (regra-matriz de incidência) e normas jurídicas em sentido completo (norma primária mais a secundária – sancionatória).

Desse modo, não há que se confundir texto de lei (suporte físico, linguagem do Direito Positivo) com enunciado prescritivo (plano dos significados) e norma jurídica (plano das significações construídas pela Ciência do Direito por processo intelectual de abstração lógica), já que se trata de diferentes planos de expressão.<sup>11</sup>

## **2.1. Norma jurídica enquanto significado: validade, vigência, eficácia e competência**

Até agora, enquanto fixamos nossas premissas, falamos do objeto de nosso estudo, o Sistema de Direito Positivo, conjunto de enunciados prescritivos.

Mas quais são as demarcações desse objeto? Onde começa e onde termina o Direito Positivo? E a Ciência do Direito? São questões importantes para que possamos prosseguir na compreensão dos enunciados jurídico-prescritivos.

Pois bem, como nos diz Paulo de Barros Carvalho, *“toda a ciência pressupõe um corte metodológico”*,<sup>12</sup> e na dogmática jurídica, é o conjunto de normas válidas que delimitam o objeto da Ciência do Direito.

Anote-se, ainda, que *“para a Ciência do Direito, em seu sentido estrito, é imprescindível mais um corte metodológico, em que se despreza o direito passado, que deixou de ser válido, e o direito futuro, que ainda não sabemos qual será.*

---

<sup>11</sup> “Direito é linguagem, pois é a linguagem que constitui as normas jurídicas. Essas normas jurídicas, por sua vez, nada mais são que resultados de atos de fala, expressos por palavras e inseridos no ordenamento por veículos introdutórios, apresentando as três dimensões sgnicas: suporte físico, significado e significação.” (Fabiana Del Padre Tomé, “A prova no direito tributário”. São Paulo: Noeses, 2005, p. 40).

<sup>12</sup> “Curso de Direito Tributário”, p. 44.

*Vale para a Ciência do Direito, exclusivamente, a ordem jurídica posta, isto é, o direito positivo considerado hic et nunc.*”<sup>13</sup>

Assim, é o conjunto de normas válidas enquanto significados que compreende o Sistema de Direito Positivo, e sobre elas (normas válidas) é que se opera o discurso descritivo gerador de sentidos ou significações. E o que são normas válidas?

Conforme bem resumido por Paulo Roberto Lyrio Pimenta, a validade da norma pode ser observada a partir de dois modelos teóricos, a saber: “No primeiro, a validade é tida como sinônimo de existência da norma. Dizer que a norma vale significa afirmar que esta pertence a determinado ordenamento jurídico. Norma válida é aquela produzida pela autoridade competente, segundo um procedimento previsto em lei. Destarte, nesta linha de posicionamento, a validade é a essência da norma, desprezando-se em sua análise o conteúdo da regra jurídica. Outro modo de enxergar o problema é entender a validade como predicado, como atributo da norma jurídica. Assim sendo, trata-se da conformidade da norma com o ordenamento jurídico, razão pela qual se separa, em tal modelo, dentro do mundo jurídico, os planos da validade e o da existência. A validade é vista, destarte, como qualidade, como algo que se agrega ao objeto – norma jurídica –, e não como sua própria essência.”<sup>14</sup>

Assim sendo, tudo depende do ponto de vista observado: para o aplicador (intérprete autêntico) validade se equivale a existência (essência da norma, relação de pertencibilidade), ou seja, se a norma existe (pertence ao sistema) ela é válida e

---

<sup>13</sup> Obra citada, p. 45.

<sup>14</sup> “Normas de competência e o controle de validade da norma impositiva tributária”, in BARRETO, Aires Fernandino: “Segurança jurídica na tributação e estado de direito”. São Paulo, Noeses, 2005, p. 840.

pode ser aplicada; e para o observador (intérprete não autêntico) norma existente pode ser inválida, tratando-se, pois, de planos diferentes (validade como atributo da norma).

Contudo, a visão do observador pouco importa para o direito, pois sua linguagem descritiva não inova a ordem jurídica, vale dizer, não cria direito, de modo que, sob essa perspectiva, validade é a essência da norma: se ela existe logo é válida e vice-versa.<sup>15</sup> Para nós, portanto, validade será entendida como essência da norma.

Sob esse prisma, veja-se que a norma existe (é válida) porque está posta no sistema, e nessa qualidade, passa a deter força jurídica, vale dizer, passa a deter o atributo da vigência, ainda que contido.

Importante observarmos, portanto, que existência/validade não se confunde com vigência e, muito menos, com eficácia.

Vigência é atributo da norma válida que está apta a regular condutas. Ou seja, *“viger é ter força para disciplinar, para reger, cumprindo a norma seus objetivos finais. A vigência é propriedade das regras jurídicas que estão prontas para propagar efeitos, tão logo aconteçam, no mundo fático, os eventos que elas descrevem.”*<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> “(...) a validade não é um atributo da norma, mas sim da relação que ela mantém com o sistema. Quando essa relação se dá entre a norma e a respectiva norma de competência, dizer-se é válida. Porém, quando a relação ocorre entre norma e aquela que prescreve a sanção pelo exercício indevido da norma de competência, temos a invalidade.” Tácio Lacerda Gama, “Competência tributária, fundamentos para uma teoria da nulidade”, 2ª edição. São Paulo, Noeses, 2009, p. XXX.

<sup>16</sup> Paulo de Barros Carvalho, “Curso de Direito Tributário”, p. 116/117.

Portanto, vigência não se confunde com validade, pois se encontra num segundo plano, sendo que *“há normas que existem e que, por conseguinte, são válidas no sistema, mas não dispõem dessa aptidão (de vigência).”*<sup>17</sup>

O vigor da lei no tempo, por outro lado, possui diretriz genérica no artigo 1º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (antiga LICC, Decreto-lei n.º 4.657/42) e diretriz específica na própria norma introdutora (veiculada no chamado instrumento ou veículo introdutor legislativo próprio).

Já o vigor da lei no espaço (âmbito espacial da lei), como decorrência do princípio da territorialidade das leis, é delimitado pelo campo geográfico do ente político produtor da norma (conseqüente da norma do veículo introdutor), podendo ser dotada de extraterritorialidade apenas nas exceções reconhecidas pelo próprio sistema.

Situado num terceiro plano, ainda, temos a eficácia da norma jurídica, que também não é decorrência lógica da vigência. Norma vigente pode não ser eficaz e norma não vigente pode possuir eficácia, podendo ser analisada sob três aspectos:

**(i) Técnica:** É a condição que a norma jurídica ostenta, ou seja, a condição de propagar efeitos, quais sejam, descrever eventos que tenham condão de irradiar efeitos jurídicos, podendo-se falar em **(i.a)** eficácia técnica sintática e **(i.b)** eficácia técnica semântica.

A primeira **(i.a)** decorre da pertinência (eficácia) ou impertinência (ineficácia) da norma com outras regras do sistema (por exemplo, a falta de

---

<sup>17</sup> Ob. citada, p. 117.

norma de estrutura que permita a produção de efeitos ou existência de uma norma inibidora dos seus efeitos – isenção – provoca a ineficácia técnica sintática da norma).

Já a segunda **(i.b)** decorre da relação material da norma em contado com a realidade social, podendo-se falar em possibilidade (eficácia) ou impossibilidade (ineficácia) de se juridicizar eventos (por exemplo, tributar o patrimônio de Deus ou de extras-terrestres representa ineficácia técnica semântica).

Em ambos os casos, as normas jurídicas são vigentes, ou seja, estão aptas a produzirem efeitos, porém, não ocorrerá a juridicização do evento.

**(ii)** Jurídica: É o vínculo que se estabelece pela aplicação da norma, dando ensejo a relação jurídica. Ou seja, é o próprio mecanismo de incidência (aplicação) da norma.

Eficácia jurídica, desse modo, é a propriedade do fato jurídico, vale dizer: se o fato é jurídico, ou seja, relatado na hipótese de incidência, ele possui eficácia jurídica. *“É a propriedade de que está investido o fato jurídico de provocar irradiação dos efeitos.”*<sup>18</sup>

**(iii)** Social: Assume grande interesse para a Política do Direito. A eficácia social está relacionada à efetividade, ou seja, aos padrões de conduta que a norma impõe na sociedade, ou acatamento da comunidade em relação às prescrições que lhes são impostas.

---

<sup>18</sup> Ob. citada, p. 115.

Conclui-se, então, que validade é relação de pertinência (essência da norma), não se confundindo com os atributos da norma (vigência e eficácia), que se encontram em planos distintos e não são decorrência lógica da validade.

Dizer que uma norma jurídica é válida significa dizer que foi posta no sistema por órgão legitimado para produzi-la, mediante procedimento estabelecido para esse fim. Dito de outra forma, validade é a relação de pertinência de determinada norma num dado sistema, o que se verifica pela reconstrução da enunciação a partir da análise da enunciação-enunciada.

Por exemplo, a Constituição Federal poderá ser emendada mediante proposta de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal (artigo 60, I); Medida Provisória é de iniciativa do Poder Executivo (artigo 62); somente Lei Complementar poderá dispor sobre prescrição e decadência (artigo 146, III, “b”), e assim por diante. Caso essas relações de pertinência não sejam observadas, a norma será considerada inválida.

O problema da validade ou invalidade da norma jurídica, ou seja, da pertinência ou impertinência do enunciado no sistema,<sup>19</sup> contudo, encontra-se na linguagem utilizada pelo intérprete (e não puramente no sujeito, segundo Kelsen).

Nesse sentido, segundo a teoria dialógica da validade explorada por Tácio Lacerda Gama, pouco importa a análise de pertinência da norma

---

<sup>19</sup> Veja-se, portanto, que a validade ou invalidade é aferida no plano do domínio articulado das normas jurídicas, o chamado S<sub>4</sub>. Relembre-se: S<sub>1</sub> (plano da literalidade textual); S<sub>2</sub> (plano do conjunto de conteúdos

realizada pelo cientista (o chamado observador, intérprete não autêntico), pois sua linguagem é meramente descritiva. O que importa para o direito, isto sim, é a linguagem prescritiva, inovadora, do aplicador (o chamado participante, intérprete autêntico).

De qualquer forma, a análise da competência, como se percebe, é imprescindível no estudo da validade ou invalidade das normas em todos os seus níveis (da abstração à sua concretude), motivo pelo qual deve ser compreendida (a competência) em sua acepção ampla, e não apenas como atividade legiferante inaugural.

Nesse diapasão, temos as lições de Tácio Lacerda Gama sobre a definição do conceito de competência tributária e da norma que a prescreve:<sup>20</sup>

- i. por competência tributária entendemos a aptidão para criar normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação ou fiscalização de tributos;*
- ii. norma de competência em sentido amplo engloba toda e qualquer proposição que concorra para programar essa aptidão;*
- iii. norma de competência em sentido estrito é o juízo hipotético condicional que prescreve, no seu antecedente, os elementos necessários ao fato enunciação válida e, no seu conseqüente, a relação jurídica em cujo objeto estão os condicionantes materiais para a norma de inferior hierarquia;*
- iv. a formação da norma de competência em sentido completo pressupõe reunir, além da norma de competência em sentido estrito, uma norma que prescreva a sanção pelo exercício ilegítimo daquela, ou seja, a sanção pela criação de norma jurídica sem fundamento de validade.”*

De modo que, ao analisarmos a competência tributária em quaisquer dos seus níveis e a sua estrutura normativa, temos que nos perguntar: sobre

---

de significação dos enunciados prescritivos); S<sub>3</sub> (plano do domínio articulado de significações normativas); e S<sub>4</sub> (plano de organização das normas construídas no plano S<sub>3</sub>).

<sup>20</sup> “Competência tributária, fundamentos para uma teoria da nulidade”, 2ª edição. São Paulo: Noeses, p. 65.

quem pode criar normas, sobre como deve ser esse processo, sobre onde as normas devem ser produzidas, sobre o que pode dispor essas normas e quando podem ser produzidas.

Tudo isso, em resumo, nos permitirá analisar a validade dos enunciados prescritivos que se apresentam no sistema de direito positivo, identificando, topográfica e precisamente, o núcleo de eventuais vícios nas estruturas normativas.

## **2.2. Norma jurídica enquanto significação: interpretação e aplicação**

Segundo Barros Carvalho: *“A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito. Basta isso para nos advertir que um único texto pode originar significações diferentes, consoante as diversas noções que o sujeito cognoscente tenha dos termos empregados pelo legislador. Ao enunciar os juízos, expedindo as respectivas proposições, ficarão registradas as discrepâncias de entendimento dos sujeitos, a propósito dos termos utilizados.”*<sup>21</sup>

Apenas por isso podemos constatar a necessidade e importância da utilização de métodos para interpretação normativa, na busca dos sentidos a serem construídos a partir dos textos de direito positivo, sem o que a mensagem do legislador ficaria comprometida,<sup>22</sup> já que as normas jurídicas *“estarão sempre, e invariavelmente, na implicitude dos textos positivados.”*<sup>23</sup> Mas o que seria interpretar?

---

<sup>21</sup> “Curso de Direito Tributário”, p. 40.

<sup>22</sup> “Afinal de contas, a interpretação é tema fundamental e, sem ela, não teremos acesso ao conhecimento do direito.” (Paulo de Barros Carvalho, obra citada, p. 128).

<sup>23</sup> Paulo de Barros Carvalho, obra citada, p. 42.

Desde já afirmamos: interpretar é atribuir sentido aos textos jurídicos, e, para o direito, interpretar é aplicar, ou seja, o participante – intérprete autêntico (juiz ou autoridade administrativa), ao aplicar o direito, dizendo o sentido da norma jurídica, nada mais faz do que interpretar. Mas o que faz o cientista do direito ao descrever o objeto e construir sentidos, senão também interpretar?

Com isso, queremos afirmar que a linguagem prescritiva da autoridade competente para a criação de normas pressupõe interpretação, assim como a linguagem descritiva do cientista igualmente pressupõe interpretação, mas para o direito, importa apenas a prescritiva, por isso se fala em intérprete autêntico e não autêntico.<sup>24</sup>

Não obstante, ao afirmarmos que interpretar é aplicar o direito, ato humano de produção normativa, de subsunção do evento à hipótese de incidência, ou conversão do evento em linguagem competente, concluímos que somente a atividade interpretativa realizada pela pessoa competente (juiz ou autoridade administrativa detentora de tal função) e pelo procedimento adequado (processo judicial ou administrativo), ou seja, atividade enunciativa intrínseca à aplicação do direito, é capaz de produzir uma norma (enunciado-enunciado), atribuindo sentido ao texto e introduzindo novo enunciado prescritivo capaz de inovar o direito.<sup>25</sup>

---

<sup>24</sup> “A base sobre a qual se voltam os intérpretes autênticos – participantes – e os não autênticos – observadores – é a mesma: o texto jurídico.” (Tácio Lacerda Gama, “Sentido, Consistência e Legitimação”, in “Derivação e Positivização no Direito Tributário”. VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET. São Paulo, Noeses, 2011, p. 1080).

<sup>25</sup> Oportuno observar que aplicar é incidir, ou seja, é a subsunção do fato à norma jurídica que lhe outorga conseqüências. E o fenômeno da incidência tributária pressupõe a linguagem do direito posto projetando efeitos sobre as condutas sociais, vale dizer, a incidência tributária implica duas operações: (i) a primeira de subsunção do fato efetivamente incorrido à norma jurídica que lhe outorga conseqüências no campo tributário; e (ii) a segunda de implicação, ou quantificação, representando a relação tributária em concreto. Ocorrendo o fenômeno da subsunção, haverá incidência e, portanto, interpretação.

Como explica Paulo de Barros Carvalho, “a aplicação do direito pressupõe a interpretação, e esse vocábulo há de ser entendido como a atividade intelectual que se desenvolve à luz de princípios hermenêuticos, com a finalidade de construir o conteúdo, o sentido e o alcance das regras jurídicas. (...) Consoante o pensamento de (...) Gadamer, (...) interpretar é criar, produzir, elaborar sentido (...).”<sup>26</sup>

Dito de outra forma: “interpretar é atribuir valores aos símbolos, isto é, adjudicar-lhes significações e, por meio dessas, referências a objetos.”<sup>27</sup>

Nessa linha de pensamento, o processo de interpretação, ou seja, de atribuição de sentidos aos textos jurídicos, ou construção do conteúdo, sentido e alcance da matéria legislada, pressupõe linguagem técnica e rigor científico, seja essa atividade realizada pelo intérprete autêntico, seja realizada pelo intérprete não autêntico,<sup>28</sup> “na medida em que as proposições descritivas que emite vêm carregadas da harmonia dos sistemas presididos pela lógica clássica, com as unidades do conjunto arrumadas e escalonadas segundo critérios que observam, estritamente, os princípios da identidade, da não contradição e do meio excluído (...).”<sup>29</sup>

Por essa razão, observando, ainda, que o emprego de termos técnicos e o modo científico com que se expressa o jurista (observador) não conseguem superar certas dificuldades do vocábulo, como as ambigüidades e o teor de vagueza, assim como também se verifica na linguagem não científica do aplicador (participante), Paulo de

---

<sup>26</sup> Obra citada, p. 128.

<sup>27</sup> Obra citada, p. 142.

<sup>28</sup> Conforme reforçado por Aurora Tomazini Carvalho, a autenticidade ou não da interpretação está na linguagem utilizada (prescritiva ou descritiva) e não no sujeito. Ou seja, se a interpretação é jurídica (prescritiva – criadora de norma) ela é autêntica (crítica à Kelsen, que elege apenas sujeito e competência).

Barros Carvalho pontua o processo gerador de sentido mediante ingentes esforços semânticos, no que chama de formalização e desformalização.<sup>30</sup>

E a hermenêutica jurídica, desta feita, veicula as técnicas e procedimentos, ou seja, instrumentos necessários à interpretação. Como dissemos acima, a interpretação se desenvolve segundo princípios hermenêuticos, de modo que, hermenêutica não se confunde com interpretação, sendo aquela apenas o meio desta.

Os métodos de interpretação classicamente aconselhados pela doutrina, outrossim, são os seguintes: literal ou gramatical, histórico, lógico, teleológico e sistemático, sendo nesse momento (sistemático) que *“o intérprete se volta para o sistema jurídico para observar, detidamente, a regra em cotejo com a multiplicidade dos comandos normativos que dão sentido de existência ao direito positivo.”*<sup>31</sup>

Já a interpretação em si, vale dizer, a atividade interpretativa realizada pelos métodos hermenêuticos, por sua vez, percorre os três planos da linguagem, o sintático, o semântico e o pragmático para compor a significação dos textos, o que é atingido, segundo Paulo de Barros Carvalho, pela observância tão somente do método sistemático, *“considerado o método por excelência.”*<sup>32</sup> Portanto, a interpretação sistemática seria a única jurídica, compreendendo as demais.

---

<sup>29</sup> Obra citada, p. 38.

<sup>30</sup> Veja-se, nesse sentido, “Curso de Direito Tributário”, p. 38/39, onde se demonstra de forma esquematizada os extratos de linguagem na geração de sentido das normas, partindo-se de L1 (linguagem do direito positivo), passando-se por L2 (linguagem da ciência do direito), L3 (linguagem da teoria geral do direito) e L4 (linguagem da lógica jurídica), e após o contrário: formalização e desformalização.

<sup>31</sup> Paulo de Barros Carvalho, “Curso de Direito Tributário”, 22ª edição, p. 131.

<sup>32</sup> Obra citada, p. 134.

Ainda, a compreensão do alcance das proposições normativas, segundo proposta metodológica de Paulo de Barros Carvalho, desenvolvida com o objetivo de explorar os textos de direito positivo em níveis mais profundos, sugere decompor o sistema jurídico em quatro subsistemas, todos qualificados como jurídicos.

Assim, temos o seguinte:  $S_1$  (plano da literalidade textual);  $S_2$  (plano do conjunto de conteúdos de significação dos enunciados prescritivos);  $S_3$  (plano do domínio articulado de significações normativas); e  $S_4$  (plano do domínio articulado das normas jurídicas, ou de organização das normas construídas no plano  $S_3$ ).

No plano do  $S_1$  não há que se falar em norma jurídica, mas apenas enunciados prescritivos isolados (seria o material bruto, suporte físico de qualquer intérprete); em  $S_2$  estaria a norma jurídica em sentido amplo, ou seja, juízos hipotéticos condicionais desprovidos de concretude; em  $S_3$  estaria a norma em sentido estrito, vale dizer, a regra-matriz de incidência; e em  $S_4$  a norma em sentido completo, aquela decorrente da união entre as normas dispositivas e sancionatórias primárias e secundárias.<sup>33</sup>

Dessa forma, o processo de atribuição de sentidos aos textos normativos segue um longo e rigoroso caminho, seja ele no campo do intérprete autêntico, seja do intérprete não autêntico, já que o objeto de ambos é o mesmo (o direito positivo), promovendo, ainda, constantes diálogos, como todos os textos do sistema jurídico.

---

<sup>33</sup> Assim se desenvolve o trânsito entre os domínios dos quatro subsistemas, cujo processo interpretativo encontra limites nos horizontes do nosso conhecimento e, como um todo, compõe o que se chama de texto em sentido amplo, em contraposição ao texto em sentido estrito (suporte físico pura e simplesmente). Essas idéias são graficamente exemplificadas por Barros Carvalho no “Curso de Direito Tributário”, p. 164/165.

## CAPÍTULO II

### **PIS E COFINS: INTERTEXTUALIDADE E REGIME DE COMPETÊNCIA**

Temos, de acordo com as premissas fixadas até aqui, material que nos permitirá (i) interpretar os textos jurídicos, construindo os sentidos da mensagem legislada e definindo conceitos tributários, o que pretendemos fazer no campo da norma de incidência do PIS e da COFINS, verificando especificamente o critério material do seu antecedente, criticamente em relação ao regime de competência; bem como (ii) analisar a validade dos enunciados prescritivos postos no sistema de direito positivo.

Importa observarmos, antes de tudo, que as contribuições ao PIS e a COFINS têm sido, nos últimos anos, as espécies tributárias com maior número de questionamentos judiciais: i.e. ampliação da base de cálculo e majoração da alíquota; conceito de insumo no regime não-cumulativo; base de cálculo nas importações; incidência para instituições financeiras, seguradoras e corretoras de seguros; incidência sobre locação de bens móveis; incidência sobre transferência de créditos de ICMS; natureza dos créditos decorrentes da não-cumulatividade e incidência do IRPJ e CSLL, etc.

E assim tem sido, também, em relação à incidência dessas exações sobre as chamadas vendas inadimplidas, nas quais a empresa, na consecução de seu objeto social, acaba não recebendo a contraprestação de sua atividade, vale dizer, não auferir receita (segundo entendemos), devido à inadimplência do seu cliente.

O argumento do regime de competência, todavia, tem predominado nas discussões judiciais como forma de justificar o auferimento de receita nessa situação (de inadimplência), tendo o STJ reiteradamente decidido que:

*"(...) O posterior inadimplemento de venda a prazo não constitui condição resolutiva da hipótese de incidência das exações em tela, uma vez que o Sistema Tributário Nacional estabeleceu o regime financeiro de competência como a regra geral para apuração dos resultados da gestão patrimonial das empresas. (...)"*

(REsp n.º 751.368/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma)

*"O Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência como regra geral para apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. Pelo primeiro regime, o registro dos fatos contábeis é realizado a partir de seu comprometimento, vale dizer, da concretização do negócio jurídico, e não do efetivo desembolso ou ingresso da receita correspondente àquela operação. 4. Se a lei não excluiu as "vendas inadimplidas" da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, não cabe ao intérprete fazê-lo por equidade, equiparando-as às vendas canceladas. (...)"*

(REsp n.º 953.011/PR, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma)

Já no STF, a questão encontra-se com repercussão geral reconhecida no RE n.º 586.482/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, aguardando publicação do resultado do julgamento e inteiro teor do acórdão, sendo divulgado no informativo da Corte, contudo, os debates promovidos em Plenário.<sup>34</sup> Veja-se:

*"Reputou-se que o Sistema Tributário Nacional fixara o regime de competência como regra geral para apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. Pelo primeiro, haveria o reconhecimento simultâneo das receitas e das despesas realizadas, como conseqüência natural do princípio da competência do exercício, considerando-se realizadas as receitas e incorridas as despesas no momento da transferência dos bens e da fruição dos serviços prestados, independentemente do recebimento do valor correspondente. Afirmou-se que essa sistemática seria confirmada pelos artigos 177 e 187, § 1º, a, da Lei 6.404/76, bem como pelo art. 9º da Resolução 750/93, do Conselho Federal de Contabilidade. Nesse contexto, aduziu-se que as mutações*

<sup>34</sup> Informativo 649, disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo649.htm>

*patrimoniais decorreriam de relações jurídicas integrantes do ativo ou do passivo da pessoa jurídica, representativas, respectivamente, de direitos ou de obrigações para com terceiros. Ocorreriam, pois, quando o vendedor fizesse a entrega para o comprador, passando, então, a ter jus ao recebimento do respectivo preço. Esse evento deveria ser vertido em linguagem competente, registrado o direito de crédito que o vendedor passaria a deter em face do comprador, equivalente ao preço estipulado quando da celebração do contrato. Frisou-se ser esse o momento em que nasceria a relação jurídica, juntamente com a ocorrência do fato jurídico tributário.*

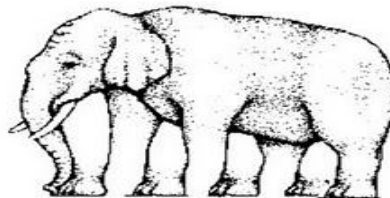
*Quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência da COFINS e da contribuição para o PIS, ter-se-ia, desse modo, que o fato gerador da obrigação ocorreria com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda, e não com o recebimento do preço acordado, isto é, com a disponibilidade jurídica da receita, que passaria a compor o aspecto material da hipótese de incidência das contribuições em questão. Salientou-se, nesse aspecto, que o STF teria firmado orientação do sentido de que a disponibilidade jurídica é presumida por força de lei, que definiria como fato gerador do imposto a aquisição virtual, e não efetiva, do poder de dispor. Além disso, a disponibilidade jurídica ou econômica da receita, para as pessoas jurídicas, não poderia ser limitada pelo efetivo recebimento de moeda ou dinheiro, diferenciando-se a disponibilidade econômica — patrimônio economicamente acrescido de um direito ou de um elemento material identificável como receita — da disponibilidade financeira — efetiva existência dos recursos financeiros. Assim, a primeira não pressuporia o repasse físico dos recursos para o patrimônio do contribuinte, bastando o acréscimo, mesmo que contábil, desses recursos no patrimônio da pessoa jurídica.”*

Como visto, muitos termos e argumentos são utilizados sem o devido critério e rigor científico, como: “não constituição de condição resolutive da hipótese de incidência”; “eleição do regime financeiro de competência, pelo Sistema Tributário Nacional, como regra geral para a apuração dos resultados da gestão patrimonial das empresas”; “não cabe ao intérprete, por equidade, excluir as vendas inadimplidas da base de cálculo do PIS e da COFINS”; “nascimento da relação jurídica juntamente com o fato jurídico tributário, que ocorreria com o registro do direito a crédito (conversão do evento em linguagem competente)”; “a disponibilidade jurídica é presumida”, e por aí vai.

Desse modo, passemos a analisar, primeiramente, por qual razão se trouxe o regime de competência para o campo de debate das contribuições ao PIS e à COFINS para, em seguida, verificar o seu sentido e alcance em matéria tributária, especialmente no que diz respeito aos regimes jurídicos das referidas exações.

### **1. Intertextualidade no processo interpretativo**

Estudando um pouco sobre intertextualidade na língua portuguesa e teorias da comunicação, verificamos que além dos conteúdos gramaticais, a compreensão dos textos exige, também, conteúdos lingüísticos, explorando, assim, outros aspectos do estudo da linguagem que não somente intra-texto. É o que fazemos, por exemplo, quando analisamos a seguinte mensagem:



**Quantas pernas tem o elefante?**

Nessa perspectiva, o que caracteriza a intertextualidade é introduzir a um novo modo de leitura o valor semântico de outro texto. Cabe ao leitor, vale dizer, ao intérprete, a partir de sua cultura e memória, identificar o conteúdo intertextual.

Não por outra razão, aludindo à estrutura triádica ou trilateral da semiótica (suporte físico, significado e significação), Barros Carvalho afirma que:

*“Se pensarmos que a norma é um juízo hipotético-condicional (se ocorrer o fato X, então deve ser a prestação Y), formado por várias*

*noções, é fácil concluir que nem sempre um só texto (de lei, p. ex.) será suficiente para transmitir a integridade existencial de uma norma jurídica. Às vezes, os dispositivos de um diploma definem uma, algumas, mas nem todas as noções necessárias para a integração do juízo e, ao tentar enunciá-lo verbalmente, expressando a correspondente proposição, encontramos-lo incompleto, havendo a premência de consultar outros textos do direito em vigor.*

*(...) Acerca do fundamento de tais reflexões, podemos verificar que há enunciados expressos e enunciados implícitos. O preceito constitucional que garante o direito a propriedade, por exemplo, está expressamente contido na redação do art. 5º, XXI, da Carta Magna. Entretanto, a oração que proclama a isonomia das pessoas política de direito constitucional interno apresenta-se como enunciado implícito, extraído, por inferência, de duas formulações expressas: a que assegura o princípio federativo (autonomia dos Estados sob a égide da CF, art. 1º) e a que consagra a autonomia dos Municípios (arts. 18, 29, 30 e 34, VII, c, da CF). (...)*

*Se pudermos reunir todos os textos do direito positivo em vigor no Brasil, desde a Constituição Federal até os mais singelos atos infralegais, teremos diante de nós um conjunto integrado por elementos que se inter-relacionam, formando um sistema. As unidades desse sistema são as normas jurídicas que se despregam dos textos e se interligam mediante vínculos horizontais (relações de coordenação) e liames verticais (relações de subordinação-hierarquia).”<sup>35</sup>*

E prossegue o eminente professor:

*“Somos levados a acreditar, com foros de convicção, que a providência integrativa não só pertence ao processo de interpretação, como dele é parte fundamental, pois é ela que nos permite ver a ordem jurídica como um todo organizado, nos seus entrelaçamentos verticais – hierarquia – e horizontais – relações de coordenação. Por esse rumo, chegaremos a vislumbrar, finalmente, o direito posto como enorme pirâmide de proposições prescritivas, em que as normas se distribuem numa derivação escalonada.”<sup>36</sup>*

Dessa forma, intertextualidade é o “atributo dos textos de estar em contato com todos os demais textos produzidos a respeito de um tema. É pelo atributo da intertextualidade que se pode expressar o ponto em que a construção de

---

<sup>35</sup> Obra citada, p. 41/43.

<sup>36</sup> Página 129/130.

*sentido de um texto é condicionada por todos os demais textos que mantenham, entre si, alguma espécie de afinidade. É sinônimo de dialogismo.*<sup>37</sup>

Ou ainda: *“a intertextualidade é formada pelo intenso diálogo que os textos mantêm entre si, sejam eles passados, presentes ou futuros, pouco importando as relações de dependência estabelecidas entre eles. Assim que inseridos no sistema, iniciam a conversação com outros conteúdos, intra-sistêmicos, num denso intercâmbio de comunicações. Normas de lei ordinária dialogando com escritos constitucionais, com outras regras já revogadas, com dispositivos insertos em atos normativos infralegais, além das conversações que se instalam com mensagens advindas dos mais diversos setores do direito posto. (...) Exsurge, com muita força, o axioma da inesgotabilidade do sentido – ao lado da intertextualidade – que opera não só no território do sistema do direito posto, mas o transcende, na direção de outros segmentos do saber”*<sup>38</sup>

Portanto, o princípio da intertextualidade nos permite conhecer o direito, interpretar de forma inesgotável e construir as normas de incidência tributária, compreendendo o sentido e alcance das materialidades, cumprindo seu papel na positivação, ou melhor, na derivação do direito tributário.<sup>39</sup>

Quando se fala em derivação do direito tributário, ao contrário da positivação, não se pensa em ponência de novas normas no sistema, podendo

---

<sup>37</sup> Tácio Lacerda Gama, “Competência tributária, fundamentos para uma teoria da nulidade”. São Paulo, Noeses, 2009, p. XLIX.

<sup>38</sup> Barros Carvalho, “Direito Tributário, Linguagem e Método”, 3ª edição. São Paulo: Noeses, 193/194.

<sup>39</sup> “Enfatiza-se, com isso, a experiência efetiva do princípio da intertextualidade, interior e exterior ao direito, sem a qual se tornaria impraticável o ato de interpretação.” (Obra citada, p. 192).

ocorrer, ainda, de modo ascendente ou descendente, e não somente descendente. Trata-se de um processo lógico-semântico com o objetivo de recuperar o ato de fala.

E isso ocorre constantemente no intenso diálogo não só entre textos normativos, mas também entre os sentidos das mensagens construídas pelos observadores e pelos participantes, da abstração à concretude da norma.

Modernamente, podemos dizer que a intertextualidade representa, na linha de Jonathan Vita, desenvolvida com base na Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann,<sup>40</sup> autêntica forma de acoplamento estrutural, ou seja, o sistema jurídico se acoplando ao sistema econômico ou contábil,<sup>41</sup> produzindo uma nova semântica.<sup>42</sup>

De qualquer forma, apesar de gerar a inesgotabilidade de sentidos, a intertextualidade no processo interpretativo do direito, especialmente em matéria tributária, considerando nosso modelo positivista, há de ser estritamente jurídica (intertextualidade interna ou intrajurídica segundo Paulo de Barros Carvalho), ou seja, deve operar apenas no diálogo entre os vários ramos do ordenamento.

Por outro lado, a intertextualidade pressupõe um universo cultural muito amplo e complexo, pois implica a identificação, ou reconhecimento, de

---

<sup>40</sup> “Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário”. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

<sup>41</sup> “*A contabilidade é uma forma de memória econômica de uma empresa, é uma ciência que estuda mutações patrimoniais, atuando como programa de propósito específico do sistema econômico.*” Obra citada, p. 104.

<sup>42</sup> Como afirma Jonathan, “*tal expansão deve tomar, apenas, cuidado para que não ocorra uma erosão semântica, como no caso dos princípios jurídicos, já que ela surge pelo uso desmedido das palavras com um alto grau de generalidade, de forma desenfreada, perdendo sua mais-valia com relação às demais formas semânticas do sistema jurídico.*” Obra citada, p. 83.

remissões a obras ou a textos, além de exigir do intérprete a capacidade de interpretar a função daquela citação ou alusão em questão.

Exatamente isso é o que se verifica no tema deste trabalho, onde o princípio contábil da competência, referido em alguns textos normativos de direito societário e tributário (intertextualidade interna), acabou influenciando na construção de sentido da norma de incidência do PIS e da COFINS.

É aí que entra, então, a necessidade de se averiguar o contexto da citação ou remissão, cabendo lembrar que, num texto jurídico-tributário, especialmente para alargar ou aumentar tributos, a intertextualidade deve ser explícita (princípio da estrita legalidade), devendo seguir, portanto, a forma de paráfrase.<sup>43</sup>

Veja-se, outrossim, que de acordo com o artigo 108, parágrafo 1º, do CTN, a analogia, técnica integrativa de intertextualidade, não permite a exigência de tributo não previsto em lei, reforçando o que dissemos acima.

### **1.1. Diálogo entre texto e contexto – a legitimação de sentidos**

Quando falamos em legitimação de sentido da mensagem legislada, podemos pensar, de forma geral, num primeiro momento, em uma legitimação sintática, e num segundo momento, em uma legitimação semântica.<sup>44</sup>

---

<sup>43</sup> A paráfrase tem um sentido positivo. Ocorre quando um texto cita outro na intenção de reafirmar, reforçar, exaltar, concordar ou apropriar-se de seu significado para a construção de uma nova idéia.

<sup>44</sup> Lembramos que o conhecimento de toda e qualquer manifestação de linguagem pede a investigação de seus três planos fundamentais: a sintaxe, a semântica e a pragmática. Paulo de Barros Carvalho, “Curso de Direito Tributário”, p. 131.

Isso porque, obviamente, os sentidos construídos pelo intérprete (autêntico) serão legítimos (e assim teremos uma norma, individual e concreta, válida) se de acordo com a norma de competência (estrutura hierarquizada do sistema), ou seja, é o próprio direito que determina qual a linguagem será competente para dizer o sentido da mensagem legislada, daí porque se falar em legitimidade sintática.

Por outro lado, igualmente podemos falar em legitimação do sentido, não do ponto de vista sintático, mas sob uma perspectiva semântica, ao analisarmos as relações de intertextualidade na busca de significados dentro do contexto da compostura de cada espécie tributária.

Em outras palavras, o contexto é parte externa ao texto e busca apreender os fatores que podem influenciar as relações de significação. O contexto está para a significação como o texto está para o significante. Por oportuno:

*“(...) não há texto sem contexto, pois a compreensão da mensagem pressupõe necessariamente uma série de associações que poderíamos referir como lingüísticas e extralingüísticas. Neste sentido, aliás, a implicitude é constitutiva do próprio texto. Haverá, portanto, um contexto de linguagem envolvendo imediatamente o texto, como as associações do eixo paradigmático, e outro, de índole extralingüística, contornando os dois primeiros.”<sup>45</sup>*

Desse modo, *“a produção do sentido é fruto do diálogo entre texto e contexto e só a conjugação entre eles possibilita construções de sentido que sejam*

---

<sup>45</sup> Barros Carvalho, “Direito Tributário, Linguagem e Método”, 3ª edição. São Paulo: Noeses, 187.

*prevalecentes entre aqueles a que se destina. (...) O sentido é fruto da conjugação de textos, que se articulam criando e condicionando relações de significação.*<sup>46</sup>

Citando Luis Alberto Warat, o Professor José Roberto Vieira nos traz esclarecedor exemplo acerca do que queremos dizer: *“(...) as palavras do enunciativo proibitivo, no primeiro círculo considerado – a praia – buscavam um comportamento desejado: o uso do maiô inteiro; ao passo que as mesmas palavras do mesmo enunciado, na segunda esfera cogitada – o clube de nudistas – perseguiram outra conduta esperada: o uso de roupa nenhuma.*”<sup>47</sup>

Dentro do que vimos, portanto, o contexto é composto pelos demais textos percebidos pelo intérprete e que condicionam e legitimam, num constante processo de intertextualidade, a própria formação do sentido (legitimação semântica).<sup>48</sup>

## **1.2. Fatos jurídicos e fatos contábeis – o contexto do regime de competência**

Antes de tudo, importa observar que o regime de competência é princípio contábil<sup>49</sup> a ser observado na demonstração dos resultados do exercício, segundo o qual as mutações patrimoniais de uma empresa devem ser registradas

---

<sup>46</sup> Tácio Lacerda Gama, “Sentido, Consistência e Legitimação”, in “Derivação e Positivção no Direito Tributário”. VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET, p. 1077 e 1082.

<sup>47</sup> “Crédito de IPI relativo a operações anteriores beneficiadas: Maiô Completo ou Completa Nudez?”, in “Curso de Especialização em Direito Tributário”, coord. Eurico Marcos Diniz de Santi, São Paulo: Editora Forense, 2005, p. 717/718.

<sup>48</sup> “Aceita a premissa do dialogismo ou da intertextualidade, portanto, não há como cogitar da produção de sentido de um texto abstraindo sua relação com os demais.” (Tácio Lacerda Gama, obra citada, p. 1085).

<sup>49</sup> Resolução CFC n.º 750/93: “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.”

contabilmente na medida em que forem incorridas, e não quando caixa ou outros recursos financeiros são recebidos ou pagos.<sup>50</sup>

Juridicizando (internalizando ao direito) tal princípio contábil, dispõe o artigo 177 da Lei n.º 6.404/76 (Lei das SAs): *“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.”* (grifos nossos)

E o parágrafo 1º do artigo 187, ao dispor sobre a forma de demonstração do resultado do exercício, assim corrobora: *“(...) § 1º - Na determinação do resultado do exercício serão computados: a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.”*

A Lei n.º 6.404/76, portanto, em primeiro lugar estabelece contornos e limites para a utilização, na escrituração comercial do contribuinte, de procedimentos contábeis exigidos pela legislação fiscal e, em segundo lugar, disciplina a avaliação e a classificação no balanço e na demonstração de resultados das obrigações e despesas relacionadas com o imposto de renda.

---

<sup>50</sup> *“As receitas e despesas são apropriadas ao período em função de sua incorrência e da vinculação da despesa à receita, independentemente de seus reflexos no caixa. A Lei das Sociedades por Ações não admite exceções.”* “Manual de Contabilidade Societária”, FIECAFI. São Paulo: Editora Atlas, 2010, p. 4.

Veja-se, por oportuno, que a própria exposição de motivos que acompanhou o projeto da Lei n.º 6.404/76 assim se manifesta:

*“A omissão, na lei comercial, de um mínimo de normas sobre demonstrações financeiras levou à crescente regulação da matéria pela legislação tributária, orientada pelo objetivo da arrecadação de impostos. A proteção dos interesses dos acionistas, credores e investidores do mercado recomenda que essa situação seja corrigida, restabelecendo-se a prevalência – para efeitos comerciais – da lei de sociedade por ações na disciplina das demonstrações financeiras da companhia.” (art. 177, parágrafo 2º).<sup>51</sup>*

Por outro lado, de acordo com a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), observa-se que sua base de cálculo não é simplesmente o rendimento bruto (renda bruta), mas o lucro fiscal, ou seja, a receita depurada (receitas menos custos, despesas e compensações de prejuízos), podendo ser real, presumido ou arbitrado, nos termos do artigo 44 do CTN.

Assim sendo, a base de cálculo do IRPJ (Lucro Real) só é alcançada após uma série de operações que envolvem o confronto de receitas, despesas e custos inerentes às atividades da pessoa jurídica. Para tanto, a legislação disciplina o caminho a até a apuração do lucro fiscal, base de cálculo do IRPJ.

Primeiramente apura-se o Lucro Líquido determinado pela lei comercial (resultado das operações do exercício, ou seja, a receita depurada). Em seguida,

---

<sup>51</sup> Nesse sentido, ainda: *“A Contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fiscais, particularmente os da legislação do Imposto de Renda. Esse fato, ao mesmo tempo que trouxe à Contabilidade algumas contribuições importantes e de bons efeitos, limitou a evolução dos Princípios Fundamentais da Contabilidade ou, ao menos, dificultou a adoção prática de princípios contábeis adequados, já que a Contabilidade era feita pela maioria das empresas com base nos preceitos e formas de legislação fiscal, a qual nem sempre se baseava em critérios contábeis corretos.”* “Manual de Contabilidade Societária”, FIECAFI. São Paulo: Editora Atlas, 2010, p. 1.

apura-se o Lucro Real para fins de incidência do tributo, ou seja, ajusta-se o Lucro Líquido pelas adições, exclusões e compensações permitidas e determinadas por lei.<sup>52</sup>

Dessa forma, verifica-se uma clara separação entre os conceitos de Lucro Líquido (apurado de acordo com a legislação comercial - ou seja, de acordo com a Lei n.º 6.404/76 - e no qual se insere o regime de competência) e de Lucro Real (base de cálculo do imposto de renda), mas ambos confluindo para o próprio conceito de renda para fins de tributação pelo IRPJ.<sup>53</sup>

As adições e exclusões determinadas pela legislação do IRPJ, e que precedem a apuração do Lucro Real, portanto, decorrem do fato de que, na escrituração comercial, as mutações patrimoniais são registradas segundo o regime de competência (artigo 177 da Lei n.º 6.404/76), podendo, por essa razão, haver diferenças no momento de reconhecimento (das mutações) definido para fins jurídico-tributários.

---

<sup>52</sup> Nesse sentido dispõe o Regulamento do Imposto de Renda (RIR) veiculado pelo Decreto n. 3.000/99: *“Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 6º).*  
<sup>1º</sup> - *A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).*  
<sup>2º</sup> - *Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).*  
<sup>3º</sup> - *Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 6º).”;*  
*“Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei n.º 7.450, de 1985, art. 18, e Lei n.º 9.249, de 1995, art. 4º).”*

<sup>53</sup> A exposição de motivos que acompanhou o projeto do Decreto n.º 1.598/77 (que alterou a legislação do imposto sobre a renda, mudando o cenário então vigente, que adotava o regime de caixa) dispõe que: *“7. A Lei de Sociedades por Ações seguiu a orientação de manter separação nítida entre a escrituração comercial e a fiscal, porque as informações sobre a posição de resultados financeiros das sociedades são reguladas na lei comercial com objetivos diversos dos que orientam a legislação tributária e, a apuração de resultados e as demonstrações financeiras exigidas pela lei comercial não devem ser distorcidas em razão de conveniências da legislação tributária.”*

Desse modo, as receitas consideradas na apuração do lucro líquido do exercício que só forem tributáveis em exercício posterior ou as despesas dele deduzidas que só são aceitas como dedutíveis pelo fisco em exercício subsequente, deverão, para efeito de apuração do lucro real do exercício, ser excluídas ou adicionadas, respectivamente, do lucro líquido em que foram consideradas.<sup>54</sup>

Assim, concluímos pelo que vimos até aqui, como bem demonstra José Luiz Bulhões Pedreira,<sup>55</sup> que a adoção do regime de competência no direito das sociedades ocorreu somente com a publicação da Lei nº 6.404/76 e, na medida em que atrelou o reconhecimento dos gastos havidos ao momento em que as respectivas receitas fossem auferidas, proporcionou melhor visualização das mutações patrimoniais.

Ainda segundo o festejado autor, o regime de caixa, até então em vigor (Decreto-lei nº 2.627/40), não permitia o atingimento destes propósitos, justamente porque as receitas eram lançadas quando recebidas e descasadas dos respectivos gastos consumidos pela sociedade.

Ajustando-se a isso, o Decreto-lei nº 1.598/77 adaptou o cenário fiscal e introduziu, para fins do Lucro Real sujeito ao imposto de renda, a adoção do regime de competência que passou a compor a normatização das empresas.

---

<sup>54</sup> Nesse sentido: *“Todas as considerações anteriores sobre o diferimento do Imposto de Renda estão baseadas no regime de competência, pelo qual devemos contrapor às receitas realizadas e registradas todos os custos e despesas a ela correspondentes.”* “Manual de Contabilidade Societária”, FIPECAFI. São Paulo: Editora Atlas, 2010, p. 329.

<sup>55</sup> “Imposto de Renda - Pessoas Jurídicas”, vol. 1, Rio de Janeiro: Justec Editora, 1979, pág. 165.

Considerando esse cenário, verifica-se que o regime de competência é critério para identificação do próprio Lucro Líquido das sociedades que, por sua vez, é pressuposto de incidência da norma do IRPJ.

Isto significa dizer que o regime de competência, prevendo o atrelamento de receitas e despesas, é elemento componente do fato gerador relacionado ao auferimento de renda submetida à incidência do IRPJ.<sup>56</sup>

Está, portanto, no campo da hipótese da regra-matriz de incidência do IRPJ, podendo-se dizer que o aspecto material da sua norma de incidência aponta para o acréscimo patrimonial decorrente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (CTN, art. 43), havido conforme o regime de competência.

Ainda, segundo Roque Carraza, em se tratando de IR, o aspecto temporal da incidência ganha especial importância, pois a identificação da riqueza nova (critério material) depende da comparação do patrimônio da empresa no tempo, em duas datas distintas (aspecto dinâmico decorrente dos princípios da generalidade, universalidade e progressividade), e *“é a Contabilidade, juridicizada pelas leis societárias e fiscais, que possibilita a exata apuração destes acréscimos patrimoniais.”*<sup>57</sup>

---

<sup>56</sup> É o que afirmam, também, Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi: *“Note-se que a legislação do imposto de renda adota o regime de competência para tributação dos resultados da empresa.”* (“Imposto de Renda das Empresas, interpretação e prática”, 34ª edição. São Paulo: IR Publicações, 2009, p. 43).

<sup>57</sup> “Imposto sobre a Renda - perfil constitucional e temas específicos”, 2ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2006, p. 121 e 237/238.

Podemos finalizar, então, afirmando que o regime de competência é um fato contábil que, juridicizado pela linguagem prescritiva do direito, tornou-se um fato jurídico, compondo o antecedente da norma de incidência do IRPJ.<sup>58</sup>

---

<sup>58</sup> Segundo Jonathan, “o direito internaliza, por sua vez, os resultados dessa comunicação econômica quando autorizado pelo sistema jurídico e por meio de suas próprias estruturas, a bem dizer, normalmente enquanto fatos em sentido amplo ou componentes lingüísticos que conformarão a base de cálculo tributária.” Obra citada, p. 104.

### CAPÍTULO III

#### O REGIME JURÍDICO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS

##### 1. O papel dos institutos, conceitos e formas definidos pelo direito privado

Demonstramos, no Capítulo anterior, a intensa e necessária relação entre textos na construção dos sentidos das mensagens legisladas, a chamada intertextualidade que resulta nas normas tributárias.

De modo que, nesse processo de derivação, o direito tributário acaba apropriando-se de institutos, conceitos e formas definidos pelo direito privado para alcançar e tributar determinadas riquezas pretendidas pelo legislador. Ou seja, os tributos alcançam materialidades muitas vezes definidas pelo direito privado.

Dessa forma, visualizando essa relação intertextual, o Código Tributário Nacional possui capítulo dedicado exclusivamente à “interpretação e integração da legislação tributária” (Capítulo IV), dispondo em seu artigo 110 que: *“A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”*

Trata-se, portanto, de norma que visa proteger o contribuinte contra a manipulação dos institutos, conceitos e formas utilizados pelo direito privado, limitando competências tributárias (*lato sensu*).

Vale dizer, portanto, que o direito tributário não poderá chamar, exemplificativamente, de compra e venda o que não é compra e venda; de doação o que não é doação; de fatura o que não é fatura; de faturamento o que não é faturamento; de receita o que não é receita, não podendo estender, sob esse subterfúgio, as materialidades tributárias, salvo por meio das chamadas ficções jurídicas.<sup>59</sup>

### **1.1. Ficções jurídicas – regime de competência e vendas inadimplidas**

Primeiramente observamos que ficção não se confunde com presunção, pois enquanto esta afirma o que é provável, aquela aceita como verdadeiro o que se sabe imaginário, ou seja, “a ficção falseia a realidade”, representando fatos jurídicos isolados, desvinculados dos eventos ou fatos sociais.<sup>60</sup>

---

<sup>59</sup> “Pudesse o legislador tributário definir como ‘lucro’ o decréscimo patrimonial e não o acréscimo, ou como ‘receita’ o desembolso de recurso financeiro e não o ingresso, ruiria todo o sistema tributário brasileiro que é calcado na rígida distribuição de competências (...).” (José Antonio Minatel, “Exclusão do IRPJ e da CSLL das respectivas bases de cálculo”, in *Derivação e Positivção no Direito Tributário*, VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET).

<sup>60</sup> Ampla é a doutrina nesse sentido: “A ficção é a falsidade tomada por real. É um artifício (a ficção) do legislador, que transforma uma impossibilidade material numa possibilidade de natureza jurídica.” (Roque Carraza, “Imposto sobre a Renda - perfil constitucional e temas específicos”, 2ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2006, p. 472); Em outras palavras, veja-se Cristiano Carvalho: “Ficções jurídicas, por outra sorte, não se referem a fatos de possível ocorrência, sendo simplesmente descon siderações entre a linguagem normativa e a realidade, de forma a obter certos resultados que não seriam possíveis de outra forma.” (“Presunções e Ficções na Imposição de Sanções Tributárias”, in *Derivação e Positivção no Direito Tributário*, VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET).

Quando falamos em vendas inadimplidas, estamos nos referindo às atividades econômicas (operações ou prestações) que, regularmente concretizadas, acabam não sendo remuneradas nos termos em que contratadas.

Ou seja, o contribuinte que, na consecução de seu objeto social, acaba não recebendo a contraprestação de sua atividade empresarial, seja qual for o motivo, caracterizando, assim, perda irre recuperável.

Por essa razão, podemos dizer que, num primeiro momento, quando o direito empresarial juridiciza o princípio contábil da competência, nada mais faz do que trabalhar com a ideia de presunção (afirma o que é provável), sempre em nome da transparência e fidedignidade do balanço patrimonial das pessoas jurídicas, como se pretende ao equacionar e atrelar despesas e receitas.

E tais presunções, inseridas na hipótese de incidência normativa, por exemplo, do IRPJ, são necessariamente ajustadas, como visto, para fins de tributação (apuração do lucro fiscal), inclusive quando se verifica a hipótese de inadimplência (perda no recebimento de créditos).<sup>61</sup>

Ao não se permitir os ajustes necessários, para fins fiscais, das perdas no recebimento de créditos (vendas inadimplidas), a presunção decorrente do

---

<sup>61</sup> Lei 9.430/66, 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.” RIR/99, art. 340: “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.”

regime de competência transmutar-se-ia em ficção, na medida em que *“transforma uma impossibilidade material numa possibilidade jurídica.”*<sup>62</sup>

Vale dizer que, ao assim se fazer, tributar-se-ia, ao invés do que seria um provável acréscimo patrimonial, um decréscimo patrimonial, onerando-se aquilo que não existe, que não revela qualquer grandeza econômica.

Conforme Jonathan Vita, a presunção decorrente do regime de competência *“produz algumas assimetrias (temporais e, em poucos casos, materiais) entre os fatos em sentido amplo da renda e seus correspondentes no mundo fenomênico, especialmente, quando receitas apropriadas (antecipadamente) por competência não possuem correspondentes ingressos futuros.”*<sup>63</sup>

Por essa razão, segundo a melhor doutrina, a ficção só pode ser empregada com base em lei específica e, ainda assim, enquanto não ferir direitos subjetivos constitucionais, jamais podendo ser criada para atentar contra o patrimônio.

Quando se realiza a tradução de uma linguagem (da ciência contábil – regime de competência) para outra (jurídica), existe uma distinção de estrutura e de repertórios, não se podendo alterar, nessa transição, as materialidades dos tributos.

---

<sup>62</sup> Roque Carraza, obra citada, p. 473.

<sup>63</sup> “Semiótica das Presunções na Delimitação da Tributação sobre a Renda: Estudo dos casos do Direito Tributário Internacional”, *in* Derivação e Positivização no Direito Tributário, VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET.

Do contrário, ao invés de seguir tendência mundial de prevalência da essência sobre a forma (no exemplo citado acima, decréscimo sobre acréscimo), promove-se exatamente o inverso, havendo o que se pode chamar de abuso das materialidades dos tributos pela oblíqua via das ficções.

## **1.2. Fatura, faturamento e receita**

Fatura, faturamento e receita são conceitos eminentemente de direito privado, colhidos pela legislação tributária para se exigir PIS e COFINS, motivo pelo qual suas definições precisam estar claras para que possamos, em seguida, construir as regras-matrizes dessas exações e delimitá-las em seus alcances.

Pois bem, por fatura entende-se o elemento corpóreo emitido no ato de faturar, ou seja, o papel que representa a cobrança do negócio (operação ou prestação) entabulado entre duas ou mais partes, gerando efeitos de direito. Os dicionários se exprimem da seguinte forma, *in verbis*:

*“Fatura é, em direito mercantil, o documento relativo à venda de mercadorias vendidas, discriminando-as por quantidade, espécie, tipo e outras características, o preço das mesmas e as condições de entrega e pagamento. A emissão de fatura nas vendas é obrigatória, nos termos da Lei 5.474, de 18.6.1968, mas é facultativa a emissão de duplicata.”*  
(Enciclopédia Saraiva de Direito, vol. 36, PP. 37 e 375/376)

*“Fatura, na técnica jurídico-comercial, é especialmente empregada para indicar a relação de mercadorias ou artigos vendidos, com os respectivos preços de venda, quantidade e demonstrações acerca de sua qualidade e espécie, extraída pelo vendedor e remetida por ele ao comprador. É o documento representativo da venda já consumada ou concluída, mostrando-se o meio pelo qual o vendedor vai exigir do*

*comprador o pagamento correspondente, se já não foi paga, e leva o correspondente recibo de quitação.*

*Faturar é o ato de proceder à extração ou formação de fatura, a que se diz propriamente faturamento.”*

(De Plácio e Silva, Vocabulário Jurídico, vol. II, p. 681/682)

Faturamento, por sua vez, como já mencionado também pelos dicionários, representa o conjunto de faturas emitidas, significando, “*conceitualmente, o somatório de cobranças pela pessoa jurídica.*”<sup>64</sup>

Segundo Roque Carraza, “*faturamento é a contrapartida econômica auferida, como riqueza própria, pelas empresas em consequência do desempenho de suas atividades típicas. É, se preferirmos, a dimensão econômica dos ingressos decorrentes das faturas por elas emitidas. Corresponde, pois, como vimos, à receita bruta do contribuinte.*”<sup>65</sup>

Há quase três décadas fora assinalado, conforme Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, que “*a praxe consagrou a expressão faturamento para indicar a soma de diversas faturas, por critério do cliente, prazo ou tipo de mercadorias vendidas etc. Assim é comum dizer-se: ‘O nosso faturamento para o cliente X é de 1.000 por mês’. ‘Tal firma faturou muito, no ano passado’, etc.*”<sup>66</sup>

<sup>64</sup> José Eduardo Soares de Melo, “Ação Direta de Constitucionalidade n. 18/2007 – a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS”, *in* Derivação e Positivização no Direito Tributário, VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET.

<sup>65</sup> Obra citada, p. 347.

<sup>66</sup> “PIS. Exclusão do ICM de sua base de cálculo”, RDT 135/152.

O termo faturamento, portanto, é empregado para identificar não apenas o ato de faturar, mas também e, sobretudo, o somatório do produto das operações ou prestações de atividades concluídas num dado período.

E prosseguem os citados autores: “(...) *esse fato consistente em emitir faturas não tem, em si mesmo, nenhuma relevância econômica. É mera decorrência de outro acontecimento (este, sim, economicamente importante), correspondente à realização de operações ou atividades da qual esse faturamento decorre.*” (idem, p. 153).

Desse modo, a atividade (operação ou prestação) por detrás do ato de faturar mostra-se essencial para estabelecer o real significado do termo faturamento, pois para haver faturamento é indispensável que se tenha realizado uma atividade de conteúdo econômico.

Já receita, por outro lado, segundo os manuais de contabilidade é definida da seguinte forma, *in verbis*:

*“A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas como ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias de uma entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e aluguéis. Ganhos representam outros itens que se enquadram na definição de receita e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando aumentos nos benefícios econômicos e, como tal, não diferem, em natureza, das receitas. (...) A definição de receita também inclui ganhos não realizados, por exemplo, os que resultam da reavaliação de títulos negociáveis e os que resultem de aumentos no valor de ativos a longo prazo. (...) Vários tipos de ativos podem ser recebidos ou aumentados por meio da receita; exemplos incluem caixa, contas a receber,*

*mercadorias e serviços recebidos em troca de mercadorias e serviços fornecidos. A receita também pode resultar da liquidação de passivos.”*  
(Manual de Contabilidade Societária FIPECAFI, Atlas, p. 43/44)

E segundo definição jurídica:

*“Receita constitui aumentativo quantitativo pactuado sobre um direito já existente no patrimônio, ou um acréscimo de um novo direito ao patrimônio, a redução de valor, ou a total eliminação de uma obrigação anteriormente existente no patrimônio, eis que o resultado de qualquer um desses fatores é um aumento na soma algébrica dos valores positivos (direitos) e negativos (obrigações) que constituem o patrimônio.”*  
(Ricardo Mariz de Oliveira, “Fundamentos do Imposto de Renda”, Quartier Latin, 2008, p. 97)

Assim sendo, depreende-se que, enquanto faturamento engloba apenas os resultados das atividades ordinárias da empresa, receita abrange todo e qualquer incremento no ativo (podendo se dar inclusive por diminuição de um passivo).

De acordo com os pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), a receita é definida como *“aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade.”* (CPC 30).

O termo receita, portanto, representa o gênero, do qual decorrem diversas espécies e subespécies, como receita bruta e líquida, receita operacional e não operacional, receita de vendas de produtos e serviços, receita financeira, dentre outras, conforme legislação societária e fiscal (art. 187 da Lei 6.404/76 e art. 280 do RIR).

E da mesma forma que o faturamento, a atividade por detrás da receita (agora não limitada às atividades ordinárias da empresa) mostra-se essencial para delimitar o seu alcance em matéria tributária, pois não há receita sem uma mutação patrimonial, negócio jurídico *lato sensu*.

Diante dessas manifestações, pode-se concluir que receita é uma vantagem auferida pela pessoa jurídica que se agrega ao ativo patrimonial sem reserva, condição ou compromisso com o passivo, e lhe pertence com sentido de permanência, revelando sua capacidade contributiva.<sup>67</sup>

## **2. PIS/COFINS sobre vendas inadimplidas – construindo a norma de incidência<sup>68</sup>**

O PIS tem previsão constitucional no artigo 239, tendo sido instituído pela Lei Complementar n.º 7/70 e atualmente possui dois regimes, o cumulativo, veiculado pela Lei n.º 9.718/98, e o não-cumulativo, objeto da Lei n.º 10.637/02, podendo incidir sobre a receita ou o faturamento.

No regime cumulativo incide sobre o faturamento mensal, o que corresponde à receita bruta (produto da venda de mercadorias e/ou da prestação de

---

<sup>67</sup> Segundo Bernardo Ribeiro de Moraes: “Conforme se nota, o elemento ‘entrada para o patrimônio da pessoa’ é essencial para caracterizar a entrada financeira como receita. Esta abrange toda quantidade de dinheiro ou valor obtido pela pessoa, que venha a aumentar seu patrimônio, seja ingressando diretamente no caixa, seja indiretamente, pelo direito de recebê-la, sem um compromisso de devolução posterior, ou sem baixa no valor do ativo.” (ISSQN – Fornecimento de Mão-de-Obra Temporária – Base de Cálculo, Revista Dialética de Direito Tributário n.º 60).

<sup>68</sup> “A regra-matriz de incidência, como estrutura lógico-sintática, há que ser saturada com as significações do direito positivo. Entretanto, pela diretriz da estrita legalidade, não podem ser utilizados outros enunciados, senão aqueles introduzidos por lei. Seja a menção genérica do acontecimento factual, com seus critérios compositivos (material, espacial e temporal), seja a regulação da conduta, firmada no conseqüente, também com seus critérios próprios, vale dizer, indicação dos sujeitos ativo e passivo (critério pessoal), bem como da base de cálculo e da alíquota (critério quantitativo), tudo há de vir expresso em enunciados legais,

serviços), nos termos do artigo 3º da Lei n.º 9.718/98, devendo ser excluídas, no que interessa ao presente estudo, as vendas canceladas e os descontos incondicionais.

No regime não-cumulativo, após a EC n.º 20/98, incide sobre o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (nos termos do artigo 1º da Lei n.º 10.637/02), igualmente não integrando a base de cálculo as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

A COFINS tem previsão constitucional no artigo 195, I, “b”, tendo sido instituída pela Lei Complementar n.º 70/91 e atualmente igualmente possui dois regimes, o cumulativo, também veiculado pela Lei n.º 9.718/98, e o não-cumulativo, objeto da Lei n.º 10.833/03, da mesma forma podendo incidir sobre a receita ou o faturamento, em ambos os casos excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais.<sup>69</sup>

Apesar de prever a exclusão das vendas canceladas e dos descontos incondicionais, tanto o PIS como a COFINS não prevêem a exclusão das vendas inadimplidas, motivo pelo qual devemos ter rigor científico na construção de suas normas de incidência, observando os institutos, conceitos e formas de direito privado e o processo de acoplamento de sentidos na interpretação com utilização da intertextualidade.

---

*não se admitindo, sob qualquer pretexto, que sequer um desses elementos possa ser retirado de orações prescritivas de hierarquia inferiores.”* (Paulo de Barros Carvalho, “Curso de Direito Tributário”, p. 162/63).

<sup>69</sup> “Dessarte, atualmente existem duas formas distintas de apuração das contribuições em comento: (a) regime cumulativo, veiculado pela Lei n. 9.718/98, com incidência sobre o faturamento mensal e alíquotas de 0,65% (PIS) e 3% (COFINS); (b) regime não-cumulativo, instituído: (b.1) para o PIS, pela Lei n. 10.637/02, tributando a totalidade das receitas auferidas no mês à alíquota de 1,65%, com a possibilidade de abatimento de créditos calculados sobre as despesas incorridas no mesmo período; (b.2) para a COFINS, pela Lei n. 10.833/03, também incidindo sobre a receita bruta mensal, porém com alíquota de 7,6% e, igualmente, direito ao desconto de créditos sobre as despesas incorridas do mês.” (André Mendes Moreira, “A não-cumulatividade dos tributos”. São Paulo: Noeses, p. 375).

Vimos, tópicos acima, que tanto faturamento como receita pressupõem um objeto, uma atividade praticada pela pessoa jurídica (mais restrita no caso do faturamento – produto da venda de bens ou serviços = receita bruta; ou mais ampla, no caso de todas as receitas), sendo esse o objeto da tributação: a atividade assim definida.

Ou seja, na incidência sobre o faturamento (receita bruta) tributam-se as atividades ordinárias da pessoa jurídica (produto da venda de bens ou serviços) e na incidência não-cumulativa (todas as receitas) tributam-se todas as atividades da pessoa jurídica independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Quando falamos em vendas inadimplidas, não podemos negar os efeitos patrimoniais constatados no balanço das empresas, decorrentes da observância de critérios e procedimentos contábeis (regime de competência) encampados pela legislação societária (Lei 6.404/76) e fiscal (no que diz respeito ao IRPJ).

Contudo, tais interferências ou tensões entre um sistema e outro não podem e não devem influenciar ou alterar as materialidades tributárias.

Cabe ressaltar, nesse sentido, que a própria legislação do IRPJ, a qual adota expressamente o princípio da competência na composição de seu regime jurídico (intertextualidade expressa ou em forma de paráfrase, ou ainda intertextualidade esperada ou provocada, como deve ocorrer em matéria tributária), prevê que as vendas inadimplidas, reconhecidas e tributadas no resultado da empresa quando incorridas, serão

excluídas no momento em que se tornarem irrecuperáveis,<sup>70</sup> tudo de forma a neutralizar os efeitos negativos dessas tensões entre os sistemas contábil/econômico e jurídico/tributário.

Do contrário, como já demonstramos, o que seria uma presunção admitida pelo direito (o princípio da competência trabalha com essa idéia) transformar-se-ia numa indevida e ilegal ficção jurídica.

Isso porque, a ficção assim transmutada não está contemplada na legislação do PIS e da COFINS, além do que feriria a capacidade contributiva e a isonomia, pois ao assim fazer, tributaria, ao invés de um faturamento ou uma receita, um decréscimo patrimonial, uma mutação negativa, onerando-se aquilo que não existe, vale dizer, aquilo que não revela qualquer grandeza econômica.

Lembramos, novamente, que o princípio da competência compreende o regime jurídico do IRPJ pela necessidade de se atrelar receitas e despesas num determinado período de tempo, espelhando, dessa forma, o lucro real.

O princípio da competência, contudo, não compreende e nem precisaria compreender o regime jurídico do PIS e da COFINS, não possuindo eficácia jurídica, já que suas materialidades abrangem o faturamento mensal, assim entendido as receitas (brutas ou totais) **auferidas**, seja no sistema cumulativo, seja no não-cumulativo.

---

<sup>70</sup> Lei 9.430/66, 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.” RIR/99, art. 340: “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.”

Portanto, ambos os sistemas de tributação pressupõem entrada efetiva (receitas auferidas e não incorridas), até porque não existe a incidência sobre a disponibilidade jurídica da receita, não se podendo falar em inadimplemento (perda irre recuperável) como fato jurídico tributário.

Utilizar o princípio da competência no regime jurídico do PIS e da COFINS, especialmente com o fim de justificar a incidência sobre vendas inadimplidas, seria fazer jus de uma indevida intertextualidade extrajurídica,<sup>71</sup> apresentando-se como dialogismo contingente e inesperado.<sup>72</sup>

Desse modo, podemos construir a regra-matriz genérica do PIS e da COFINS, enquanto instrumento redutor de complexidades, da seguinte forma:

Hipótese de incidência	Conseqüente jurídico	
<b>Critério material:</b> realizar negócios jurídicos com auferimento de receita (bruta = faturamento; ou total das receitas = outras receitas)	<b>Critério pessoal</b>	<b>Sujeito ativo:</b> União Federal
<b>Critério temporal:</b> período mensal		<b>Sujeito passivo:</b> pessoa jurídica que realiza negócio jurídico com auferimento de receitas tributáveis
<b>Critério espacial:</b> qualquer lugar do território nacional	<b>Critério quantitativo</b>	<b>Base de cálculo:</b> produto mensal das receitas (brutas ou totais) auferidas pela pessoa jurídica
		<b>Alíquota:</b> 0,65% e 3% (PIS e COFINS cumulativos); e 1,65% e 7,6% (PIS e COFINS não-cumulativos)

<sup>71</sup> Segundo Paulo de Barros Carvalho: “(...) é preciso dizer que a intertextualidade no direito se apresenta em dois níveis bem característicos: (i) o estritamente jurídico, que se estabelece entre os vários ramos do ordenamento (intertextualidade, interna ou intrajurídica); e (ii) o chamado jurídico em acepção lata, abrangendo todos os setores que têm o direito como objeto, mas o consideram sob ângulo externo, vale dizer, em relação com outras propostas cognoscentes, assim como a Sociologia do Direito, a História do Direito, a Antropologia Cultural do Direito, etc. (intertextualidade externa ou extrajurídica).” Direito Tributário, linguagem e método, 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2009, p. 194.

<sup>72</sup> “Recorda-se que o dialogismo apresenta-se em duas formas: o dialogismo esperado/provocado, produzido no próprio enunciado originário, abertamente criado pelo enunciante; e o dialogismo contingente, inesperado, que está fora do campo de expectativas do actante.” (Jonathan Vita, “Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário”. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 128).

Em estrutura simplificada, temos o seguinte: dado o fato da realização de negócios jurídicos com auferimento de receita tributável, deve ser o recolhimento de PIS/COFINS calculado sobre o produto desses negócios jurídicos.

A interpretação que, por meio de normas individuais e concretas, contempla as vendas inadimplidas na hipótese de incidência do PIS/COFINS,<sup>73</sup> portanto, abusa e manipula as materialidades constitucionalmente delineadas dessas exações, sendo destituída de validade e caracterizando, ainda, evidente desvio de finalidade dos atos administrativos, com fins meramente arrecadatários.

Além do mais, se o princípio da competência é inerente ao IRPJ,<sup>74</sup> ao estendê-lo para o regime jurídico do PIS/COFINS, da mesma forma deve-se admitir a exclusão das vendas inadimplidas (perda no recebimento de créditos), a fim de não distorcer a base de cálculo, o que acabaria por infirmar a materialidade do tributo.

## **2.2. Critério material x Base de cálculo**

O critério material da hipótese de incidência, como sabemos, constitui o núcleo da regra-matriz e exige o verbo pessoal e de predicação incompleta,

---

<sup>73</sup> Tais normas individuais e concretas (autos de infração ou notificações de lançamento), assim, produzem o que se chama de normas sobreincludentes: “Foi FREDERICK SCHAUER, ex-professor de Harvard e atual professor da Escola americana de Virgínia, que desenvolveu a idéia do caráter subincludente ou sobreincludente de uma regra em relação à sua justificação. A regra “é proibido entrar com cães na estação de trem” tem caráter subincludente, já que sua justificação (fonte material) é a garantia da segurança e o bem estar dos usuários do serviço ferroviário.” (Eurico Marcos Diniz de Santi, in “Preços de transferência: Fraude à lei e abuso de poder na pretensa regulamentação das Leis 9.430 e 9.959 pela IN 243”, disponível em: [http://www.fiscosoft.com.br/main\\_index.php?home=home\\_artigos](http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos), consultado em 25.02.12.

<sup>74</sup> Já que o fato jurídico renda, hipótese de incidência da regra-matriz do IRPJ, somente se obtém pelo confronto entre receitas e despesas obtidas e incorridas em certo período de tempo.

acompanhado por um complemento que permite a identificação do evento, signo presuntivo de riqueza que será objeto de tributação.

A base de cálculo, por sua vez, constitui o aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, e não só se destina a quantificar a obrigação como também, e principalmente, dimensionar a riqueza tributada, reveladora da capacidade contributiva, confirmando, infirmando ou afirmando o critério material.

Portanto, conforme nos ensina Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo tem função de medir a proporção real do fato, compor a específica determinação da dívida e, finalmente, confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

Segundo José Eduardo Soares de Melo: *“É natural, lógica, e imprescindível a vinculação da matéria tributária com a base impositiva, pois esta simplesmente limita-se a medi-la. Deve manter consideração íntima com o objeto tributário e correlação com a capacidade econômica do contribuinte, inerente ao seu aspecto pessoal e intimamente conectada ao fato tributário previsto normativamente.”*<sup>75</sup>

No caso, a base de cálculo do PIS e da COFINS é mensurada pelo resultado econômico dos negócios jurídicos praticados pela empresa, motivo pelo

---

<sup>75</sup> “Ação Direta de Constitucionalidade n. 18/2007 – a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS”, in Derivação e Positivação no Direito Tributário, VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET, p. 675.

qual, ao se falar em tributação das receitas decorrentes de negócios inadimplidos – portanto não auferidas – significa distorcer e infirmar o critério material da hipótese de incidência.<sup>76</sup>

De modo que, além de inválida, ilegal e ilegítima, podemos concluir que a exigência das referidas contribuições em relação às chamadas vendas inadimplidas igualmente afronta o princípio constitucional da capacidade contributiva.

---

<sup>76</sup> Lembre-se o critério material: realizar negócios jurídicos com auferimento de receita (bruta = faturamento; ou total das receitas = outras receitas).

## CONCLUSÕES

As discussões que se desdobraram em relação ao tema incidência do PIS e da COFINS sobre as chamadas vendas inadimplidas acabaram, como acontece em muitos assuntos tributários, extravasando os limites jurídicos, o que prejudica o debate e traz falhas ou inconsistências no discurso.

Por meio do presente trabalho, então, procuramos estabelecer premissas em torno da teoria geral do direito, desenvolvendo o tema com base nas teorias comunicacionais para que, dessa forma, pudéssemos nos posicionar sobre a questão.

Com essa metodologia e buscando esse objetivo, transitamos, inicialmente, pelos conceitos que caracterizam o modelo referencial expressamente adotado no trabalho – o construtivismo lógico semântico – definindo questões que circundam o direito positivo e a ciência do direito, a norma jurídica enquanto significado e enquanto significação, validade, vigência, eficácia, competência, interpretação e aplicação.

Em seguida, passamos ao estudo da intertextualidade na linguagem do direito e construção de sentidos, delimitando e contextualizando a utilização do princípio contábil da competência em matéria tributária – texto e contexto – de forma a buscar o sentido da mensagem legislada mediante seguros critérios interpretativos.

Com base nesses estudos introdutórios, dispusemos de material que nos permitiu partir para a construção da norma de incidência do PIS e da COFINS, a regra-matriz de incidência, analisando a incidência sobre vendas inadimplidas.

Desse modo, concluímos que o princípio da competência não é critério jurídico da norma de incidência do PIS e da COFINS, mas apenas do IRPJ e da CSLL (que exigem a equiparação de receitas e receitas para se chegar ao lucro fiscal, base de cálculo dessas espécies tributárias).

Nessa ordem de idéias, verificamos que a incidência do PIS/COFINS pressupõe a entrada efetiva das receitas, já que suas materialidades alcançam as receitas auferidas (e não em potencial), não existindo, ainda, incidência sobre a disponibilidade jurídica da receita, sob pena de se distorcer a base de cálculo e infirmar o critério material, afrontando, ainda, o princípio da capacidade contributiva.

Além do que, igualmente concluímos que ao se trazer o princípio da competência para o regime jurídico do PIS/COFINS, não há como se impedir a dedução das vendas inadimplidas (perdas irrecuperáveis no recebimento dos créditos), como ocorre na legislação do IRPJ, sob pena de se gerar uma ilegal ficção jurídica.

Assim sendo, ao pretender tributar as vendas inadimplidas, a autoridade fazendária extrapola a competência tributária no exercício do lançamento, distorcendo a materialidade das contribuições sob exame.

Em relação aos argumentos deduzidos pela jurisprudência, portanto, não se mostram corretas afirmações tais como: (i) a inadimplência não constitui condição resolutive da hipótese de incidência, já que tal fato, em verdade, está fora do campo de incidência; (ii) não poderia o intérprete excluir as vendas inadimplidas da base

de cálculo das contribuições, por equidade, equiparando-as às vendas canceladas, já que estamos falando da própria conformação da regra-matriz; (iii) nascimento da relação jurídica juntamente com o fato jurídico tributário, que ocorreria com o registro do direito a crédito (conversão do evento em linguagem competente), pois em primeiro lugar o registro contábil da receita não é linguagem reconhecida pelo direito para a constituição de relação jurídico-tributária, e em segundo não é simplesmente o contrato de compra e venda que aperfeiçoa o fato gerador, como afirmado; (iv) a disponibilidade jurídica da receita seria presumida por lei, compondo o aspecto material da hipótese de incidência, etc.

Em razão de tudo, pensamos ter cumprido o objetivo proposto, esperando ter contribuído para o debate e aperfeiçoamento da matéria, e sem o receio de porventura termos cometido erros no intuito de acertar, ou mesmo de nossas posições não prevalecerem, já que direito não é ciência exata.

## **BIBLIOGRAFIA**

**ANDERSEN, Arthur.** “Normas e Práticas Contábeis no Brasil”. São Paulo: Editora Atlas, 1990.

**BARRETO, Aires Fernandino.** “Segurança jurídica na tributação e estado de direito”. São Paulo: Editora Noeses, 2005.

**BULOS, Uadi Lammêgo.** “Mutações Constitucionais”. São Paulo: Editora Saraiva, 1997.

**CAIS, Cleide Previtalli.** “O Processo Tributário”, 4ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

**CARRAZA, Roque Antonio.** “Imposto sobre a Renda”, 2ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2006.

**CARVALHO, Cristiano.** “Ficções no Direito Tributário”. São Paulo: Editora Noeses, 2008.

**CARVALHO, Paulo de Barros.** “Curso de Direito Tributário”, 22ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_, **Paulo de Barros.** “Direito Tributário: linguagem e método”, 3ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2009.

\_\_\_\_\_, **Paulo de Barros.** “ICMS sobre habilitação traz novas interpretações”. Artigo publicado no *site* consultor jurídico do dia 08.12.11, disponível em <http://www.conjur.com.br/2011-dez-08/icms-habilitacao-telefonia-traz-novas-interpretacoes-tema-consolidado>, consultado em 07.01.12.

**CONRADO, Paulo Cesar.** “Processo Tributário”. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2004.

**GAMA, Tácio Lacerda.** “Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade”, 2ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2011.

\_\_\_\_\_, **Tácio Lacerda.** “Sentido, Consistência e Legitimação”, *in* “Derivação e Positivização no Direito Tributário”. VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET. São Paulo: Editora Noeses, 2011.

**GOVEIA, Maria Aparecida Rocha.** “O Princípio da Intertextualidade como Fator de Textualidade. Cadernos UniFOA, Volta Redonda, ano II, n.º 4, agosto, 2007. Disponível em <http://www.unifoa.edu.br/pesquisa/caderno/edicao/04/57.pdf>, consultado em 25.01.12.

**HARET, Florence.** “Teoria e prática das presunções em direito tributário. São Paulo: Editora Noeses, 2010.

**HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; e HIGUCHI, Celso Hiroyuki.** “Imposto de Renda das Empresas, interpretação e prática”, 34ª edição. São Paulo: Editora IR Publicações, 2009.

**IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; e SANTOS, Arioaldo dos.** “Manual de Contabilidade Societária”, FINECAFI. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

**Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.** Disponível em: <http://www.stj.gov.br>.

**Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.** Disponível em: <http://www.stf.gov.br>.

**LINS, Robson Maia.** “Controle Processual da Incidência: Declaração de Inconstitucionalidade”, in “Curso de Especialização em Direito Tributário, estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho”, Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

**MACHADO, Hugo de Brito.** “Curso de Direito Tributário”, 26ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2005.

**MCNAUGHTON, Charles Willian.** “Intertextualidade no Processo. A omissão objeto de embargos de declaração em matéria tributária”, in “Derivação e Positivização no Direito Tributário”. VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET. São Paulo: Editora Noeses, 2011.

**MENDES, Sonia.** “A validade jurídica pré e pós giro linguístico. São Paulo: Editora Noeses, 2007.

**MORAES, Bernardo Ribeiro de.** “ISSQN – Fornecimento de Mão-de-Obra Temporária – Base de Cálculo”. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário n.º 60, 2000.

**MOREIRA, André Mendes.** “A não-cumulatividade dos tributos”. São Paulo: Editora Noeses, 2010.

**OLIVEIRA, Ricardo Mariz de.** “Fundamentos do Imposto de Renda”, São Paulo: Editora Quartier Latin, 2008.

**PEDREIRA, José Luiz Bulhões.** “Imposto de Renda - Pessoas Jurídicas”, vol. 1. Rio de Janeiro: Justec Editora, 1979.

**SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.).** “Curso de Especialização em Direito Tributário, estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho”. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

**TOMÉ, Fabiana Del Padre.** “A prova no direito tributário”. São Paulo: Editora Noeses, 2005.

**VITA, Jonathan Barros.** “Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário”. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011.