

**INSPER INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA  
LLM – DIREITO TRIBUTÁRIO**

**FERNANDO JARDIM VARGAS**

**DIREITO DE RECUPERAÇÃO DE PIS/PASEP E COFINS SOBRE VENDA  
ONLINE, EM INTERMEDIÇÃO DE SERVIÇOS, COM PAGAMENTO  
FRAUDULENTO DE CARTÃO DE CRÉDITO**

**SÃO PAULO**

**2018**

**FERNANDO JARDIM VARGAS**

**DIREITO DE RECUPERAÇÃO DE PIS/PASEP E COFINS SOBRE VENDA  
ONLINE, EM INTERMEDIÇÃO DE SERVIÇOS, COM PAGAMENTO  
FRAUDULENTO DE CARTÃO DE CRÉDITO**

Monografia apresentada ao Programa de LLM em Direito Tributário do Insper - Instituto de Ensino e Pesquisa, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Pós-Graduação em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário.

Orientador: Régis Fernando de Ribeiro Braga.

**SÃO PAULO**

**2018**

Vargas, Fernando Jardim

Direito de recuperação de PIS/PASEP e COFINS sobre venda online, em intermediação de serviços, com pagamento fraudulento de cartão de crédito/ Fernando Jardim Vargas. – São Paulo, 2018.

51 p.

Programa de LLM em Direito Tributário – Insper, 2018 .

Orientador: Régis Fernando de Ribeiro Braga.

1. PIS/Pasep. 2. Cofins. 3. Intermediação de serviços. 4. Pagamento Fraudulento. I. Fernando Jardim Vargas. II. Direito de recuperação de PIS/Pasep e COFINS sobre venda online, em intermediação de serviços, com pagamento fraudulento de cartão de crédito.

**FERNANDO JARDIM VARGAS**

**DIREITO DE RECUPERAÇÃO DE PIS/PASEP E COFINS SOBRE VENDA  
ONLINE, EM INTERMEDIÇÃO DE SERVIÇOS, COM PAGAMENTO  
FRAUDULENTO DE CARTÃO DE CRÉDITO**

Monografia apresentada ao Programa de  
LLM em Direito Tributário do Insper -  
Instituto de Ensino e Pesquisa, como parte  
dos requisitos para a obtenção do título de  
Pós-Graduação em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário.

Data de aprovação \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

**Banca Examinadora**

---

**NOME COMPLETO  
TITULAÇÃO  
INSTITUIÇÃO**

---

**NOME COMPLETO  
TITULAÇÃO  
INSTITUIÇÃO**

---

**NOME COMPLETO  
TITULAÇÃO  
INSTITUIÇÃO**

## RESUMO

Um dos setores de maior crescimento na atualidade é o setor do e-commerce. Este aceita como forma majoritária de pagamento cartões de crédito, que estão sujeitos a fraudes e que podem gerar grandes perdas para essas empresas. O PIS/PASEP e COFINS são tributos que incidem sobre essas vendas fraudulentas e costumam ser pagos antes da sua identificação. A tributação sobre tais operações tem grande impacto sobre essa indústria que trabalha com pequenas margens de lucro. Nessa perspectiva, o objetivo deste trabalho é mostrar os principais argumentos para a recuperação dos tributos: PIS/PASEP e COFINS. A metodologia consiste em pesquisar doutrina, legislação e jurisprudência sobre: as hipóteses de incidência dos impostos, aqui em foco, PIS/PASEP e COFINS; maior entendimento sobre o reconhecimento de receita em prestação de serviços; anulação ou cancelamento de receita; incidência de tributos sobre crimes; e capacidade contributiva. Adicionalmente, o trabalho vai investigar situações análogas a outros tributos, que podem ajudar a entender a linha de raciocínio da doutrina e do judiciário sobre o tema. O objetivo não consiste em dar um parecer final sobre o assunto ou para provar a sua eficácia nas cortes, mas, sim, trazer os principais argumentos que suportam a recuperação dos tributos acima indicados.

**Palavras-chave:** PIS/Pasep. Cofins. Intermediação de serviços. Pagamento Fraudulento com cartão de crédito. E-commerce.

## ABSTRACT

One of the fastest growing industries today is the e-commerce. This sector accepts credit card as a major form of payment and which are subject to fraud, generating large losses for this sector. The "PIS / PASEP and Cofins" taxes are levied on these fraudulent sales and are usually paid before identification of the fraud. The taxation on these operations has a great impact on this industry that already has small margins. The objective of this paper is to show the main arguments for the recovery of these taxes paid. The methodology consists of researching the doctrine, legislation, and jurisprudence on the incidence of those taxes, "PIS / PASEP and Cofins"; deeper understanding of revenue recognition in the rendering of services; cancellation or deduction of revenue; incidence of taxes on crimes; and tax contributory capacity. Additionally, the work will investigate similar situations with other taxes that can help understand the line of reasoning of the doctrine and the judiciary on this subject. The objective is not to give a final opinion on this subject or to prove its effectiveness in the courts, but rather to bring the main arguments that support the thesis of recovering these taxes.

**Keywords:** PIS/PASEP. Cofins. Service intermediation. Credit card fraudulent payments. E-commerce.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO AO TEMA</b> .....	<b>8</b>
<b>2 TEMÁTICA: DELIMITAÇÃO, JUSTIFICATIVA E OBJETIVO</b> .....	<b>12</b>
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	<b>17</b>
<b>4 PRESTAÇÃO DO SERVIÇO, RECONHECIMENTO DA RECEITA E INCIDÊNCIA DE PIS/PASEP E COFINS</b> .....	<b>19</b>
<b>5 HIPÓTESES DE RECUPERAÇÃO E O CANCELAMENTO DA RECEITA/VENDA</b> .....	<b>25</b>
<b>7 NULIDADE OU ANULAÇÃO DO CONTRATO COMERCIAL</b> .....	<b>31</b>
<b>8 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA</b> .....	<b>36</b>
<b>9 CONCLUSÃO</b> .....	<b>43</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>45</b>

## 1 INTRODUÇÃO AO TEMA

Um dos ramos do e-commerce que vem se desenvolvendo consideravelmente nos últimos anos é o de intermediação de serviços. As empresas atuam como intermediários entre o cliente final e o prestador do serviço fim. Em muitos casos, essas empresas são chamadas de “marketplace”, na tradução literal, “lugares para o comércio”. Nesse modelo de negócio, o intermediador é responsável por gerar tráfego de clientes e efetuar a transação de vendas, enquanto o prestador de serviço foca na prestação do serviço. É importante diferenciar os intermediadores dos comparadores de preço, Apesar de não ser claro para os clientes, há empresas que são somente comparadores de preço “*meta search*”. A diferença é que essas empresas na maioria das vezes não efetuam a transação comercial, não processam a venda, e não prestam assistência alguma ao cliente final, atuando como um canal de captação e redirecionando-os para outro site.

Por setor, encontram-se, a seguir, algumas empresas intermediadoras de serviços atuando no Brasil:

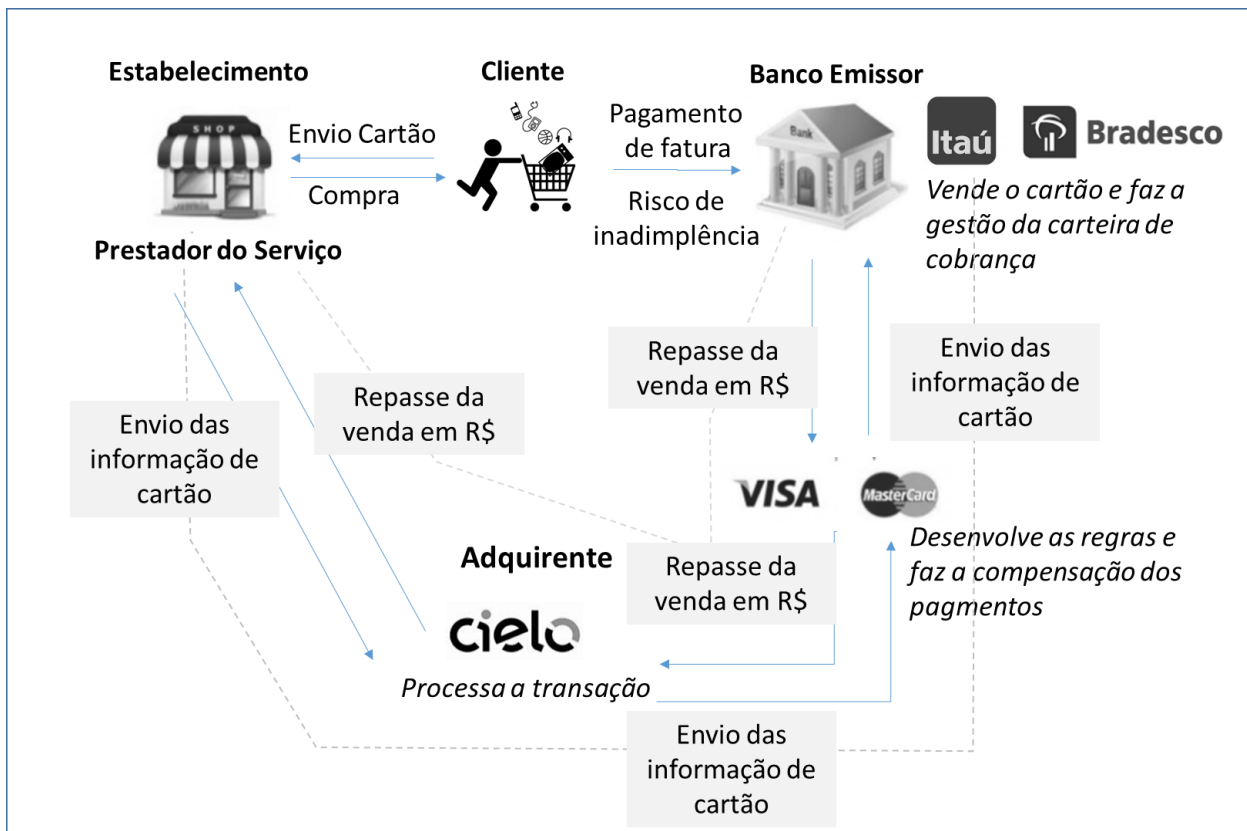
- Turismo: decolar.com, Viajanet, Submarino Viagens, Zarpo, booking.com, rentalcars.com;
- Transporte: Uber, 99taxi, Easy Taxi, Cabify;
- Logística: Loggi, Rapiddo, Pedidosja, Ifood, Spoonrocket;
- Compras coletivas: Groupon, Peixe Urbano;
- Outras: MercadoLivre, Quintoandar.

No e-commerce, o cartão de crédito constitui a forma de pagamento mais utilizada. Apesar de ser um meio de pagamento extremamente seguro, ele ainda apresenta alguns desafios. O principal deles, que pretendo discorrer neste trabalho, é a fraude. Esta acontece quando um número de cartão de crédito é utilizado na compra, mas sem



autorização do proprietário do cartão de crédito. O sistema de pagamentos online é constituído por uma bandeira (VISA, MASTERCARD, AMEX, etc.), banco emissor (Itaú, Bradesco, Banco do Brasil, Santander, etc.) e adquirente (Cielo, Rede, Getnet, Stone) conforme o quadro 1. Cada participante tem sua função e responsabilidades. O banco emissor é responsável pelo contato direto ao cliente, dando crédito e administrando a sua carteira. A bandeira é responsável por regular todo o sistema, criando regras e efetuando a compensação dos pagamentos. A adquirente é responsável pelo relacionamento com o estabelecimento comercial, prestando serviços de processamento de cartão e repassando as suas vendas. O fluxo do dinheiro segue do cliente ao banco emissor, bandeira, adquirente e por último ao prestador de serviço. O número do cartão para confirmar a transação tem sentido contrário. O banco emissor é quem inicia a abertura de disputas por transações não ocorridas depois de ser informada pelo cliente.

**Quadro 1:** Esquema de pagamentos no Brasil

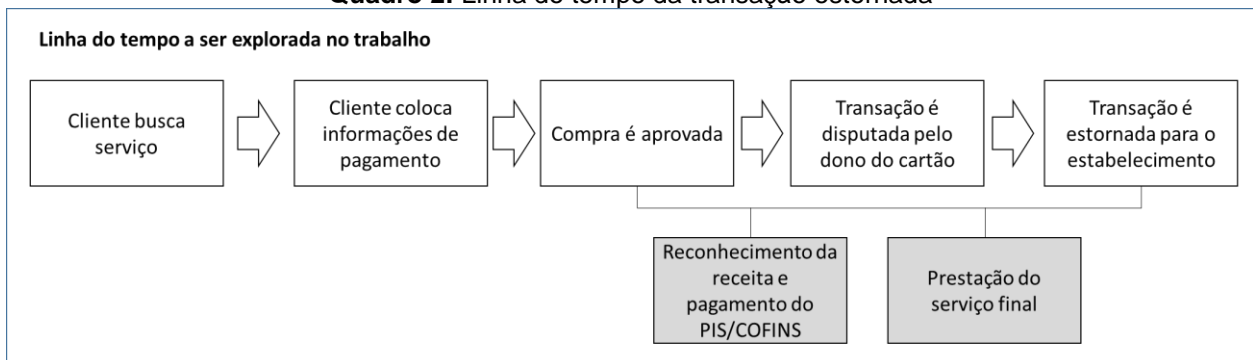


Fonte: Vargas, Fernando (2018)

No sistema de pagamentos por cartão, as transações são classificadas em dois tipos: presenciais e não-presenciais. Nas transações não-presenciais, em que não há uma autenticação segura (mais de 99%) aprovada pela bandeira, o estabelecimento que processa o pagamento é responsável por garantir a validade da transação, isto é, em caso de não reconhecimento pelo dono do cartão, o estabelecimento precisa assumir o custo da transação. Pelas características de se tratar de transação online, sem a presença do cliente e impossibilidade de conferência de documentação, essa modalidade de pagamento ocasiona alto índice de não-reconhecimento, acarretando a suspensão do pagamento da transação para o estabelecimento e, com isso, prejuízos. Existem diversos tipos de não-reconhecimentos, mas o que pretendo explorar é o conhecido como fraude, em que o dono do cartão não reconhece a compra e cancela a operação com a emissora do cartão de crédito, o banco, devido a utilização do cartão sem sua autorização.

Uma venda online segue o fluxo abaixo, onde a compra normalmente é aprovada em poucos segundos.

**Quadro 2:** Linha do tempo da transação estornada



**Fonte:** Vargas, Fernando (2018)

Nas vendas por cartão, o proprietário tem até um ano para contestar a transação em um processo chamado disputa. Depois dessa etapa, o estabelecimento pode contestar o não-reconhecimento, mas, no caso de fraude, o estabelecimento acata esse não-reconhecimento, e, em alguns dias, a transação é estornada, gerando uma devolução ao estabelecimento.

Nesse sentido, este trabalho tem por objetivo explorar o período de tempo que transcorre entre a transação ser aprovada e a transação ser estornada. Normalmente, nesse período de tempo, a empresa intermediadora do serviço já reconheceu a receita pela transação, pagando PIS/COFINS, e na maioria das vezes, o serviço final foi prestado. Portanto o tema se limita a discutir o direito de recuperação e não a incidência em si, já que o imposto já foi pago na maioria das vezes. Embora, de forma geral, a discussão seja a mesma, por já se ter pago o tributo, o estorno da receita implica aspectos práticos mais complexos. Já a prestação do serviço final, nesse período, também pode influenciar o reconhecimento da receita de intermediação.

## 2 TEMÁTICA: DELIMITAÇÃO, JUSTIFICATIVA E OBJETIVO

Hoje o e-commerce, ou varejo eletrônico, faturou em torno de R\$44.4 bilhões no ano de 2016, com um crescimento nominal de 7.4%<sup>1</sup>. Quase ¼ do Brasil, ou 48 milhões de consumidores compraram em varejistas eletrônicos. O percentual de fraude em países desenvolvidos, como os EUA, gira em torno de 0.7% em média<sup>2</sup>, mas, em países como o Brasil, esse percentual pode ser o dobro. Em um mercado cada vez mais competitivo, o competente gerenciamento desse processo representa um diferencial. Em empresas com um faturamento de R\$100M, o impacto do pagamento dos tributos (PIS/Pasep e COFINS) sobre as vendas com cartão fraudado pode ser de R\$50mil a R\$100mil. Expandindo esse índice para o varejo eletrônico, há um potencial de economia de R\$22M a R\$44M por ano.

Quando se avalia o ramo dos intermediários de serviços, este é um setor que cresce ainda mais rápido. Grande parte das empresas citadas acima tiveram sua ascensão recentemente. Antes o varejo era concentrado na venda de produtos físicos, hoje tanto a venda de serviços, como a de intermediários de serviços têm conquistado mais importância. Conforme essas empresas vão ganhando mais importância em faturamento e melhorando seus controles internos, oportunidade de melhorias tributárias são cada vez mais discutidas internamente. Na indústria como um todo, o potencial de economia tributária pode chegar a R\$100M, mas mesmo de forma mais conservadora, com certeza, é um questionamento na casa das dezenas de milhões.

Fraudes com cartão ocorrem na indústria online entre 0.3% a 1.5% sobre o montante total de vendas bruta, e especialmente no caso de intermediadores de serviço, há um peso maior, já que a comissão é quase um décimo do risco assumido na transação. Intermediadores de serviço tem um comissionamento de 5% a 15% sobre o montante da

---

<sup>1</sup> EBIT, **WEBSHOPPERS 35ª Edição**, [s.l.: s.n.], 2017.

<sup>2</sup> CYBERSOURCE, **Annual Fraud Benchmark Report**, [s.l.: s.n.], 2016.

venda total, mas com um potencial de estorno de 100% sobre o total. Isso ocorre porque a responsabilidade sobre o processamento da transação é do intermediador. Empresas estão assumindo um custo financeiro altíssimo por falta de instituições fortes que protejam as transações financeiras no país e adicionalmente estão sujeitas a tributos trazendo um fardo muito alto para essas empresas.

De forma geral, as empresas destes ramos têm pago os tributos por essas transações por terem uma postura conservadora e não haver uma doutrina clara sobre o assunto. O estorno de cartão de crédito é visto muitas vezes como inadimplência e não como uma fraude, em uma transação comercial não completa. Apesar de ter havido a prestação do serviço para alguém, não há cliente identificado, se há, o mesmo o pagou através de uma forma ilícita. Se houvesse somente inadimplência, a intermediadora de serviços teria o direito de crédito e poderia cobrar a transação, algo que não acontece.

A intermediação de serviço não acontece somente nos segundos transcorridos durante a aprovação do cartão de crédito e envio da confirmação da compra, mas ela começa com a geração de conteúdo online até a assistência pós-venda com o cliente que pode durar meses.

Apesar de objeto de estudo deste artigo ser o PIS/COFINS, as discussões expostas aqui podem ser aplicadas em outros tributos.

Aplicabilidade:

Hoje as empresas deste setor podem ser divididas entre as que pagam PIS/PASEP E COFINS sobre essas transações e as que não o fazem. As que não pagam tais tributos podem o fazer tanto pelo estorno e crédito posterior ao tributo já pago, como por meio da postergação do reconhecimento da receita e, com isso, evitar o pagamento. As que pagam, o fazem pelo risco de não-reconhecimento da incidência dos tributos ou pela baixa representatividade. Nos dois casos, não há um consenso sobre este tema. As discussões a serem suscitadas aqui podem também direcionar as empresas para efetuarem mudanças de diversas formas:

- Quando reconhecer receita;

- Alterar contratos com clientes;
- Alterar contratos com fornecedores;
- Melhorar a formalização dos informativos de fraude;

#### Delimitação:

Ao quebrar o tema “Direito de recuperação de PIS/PASEP E COFINS sobre venda online, em intermediação de serviços, com pagamento fraudulento de cartão de crédito” em diversas partes é possível entender com mais clareza a delimitação do assunto.

- Direito de recuperação: devido ao tema tratar de uma venda que gera perda financeira por um tema de conhecimento após o início da venda e na maioria das vezes após o pagamento do tributo a única forma de recuperação financeira é através da recuperação do tributo já pago.
- PIS/COFINS: Os tributos PIS/PASEP E COFINS são tributos incidentes sobre a receita e não sobre o lucro ou aumento do patrimônio, é um tributo federal e, portanto, de maior abrangência e impacto aos contribuintes e não localizado em uma região específica. Outros tributos que incidem em vendas do mesmo tipo abordado e que poderiam ser impactados pelas fraudes, mas que não serão cobertos são: imposto de renda, imposto sobre serviços de qualquer natureza, imposto sobre circulação de mercadorias, impostos sobre operações financeiras, dentre outros.
- Venda online: O canal online tem um grande impacto na tangibilização da operação já que ele descaracteriza a localização do fato gerador, ocorre em processos altamente automatizados sem intervenção humana, de baixo valor agregado e que dificulta a identificação das partes. Além disso, o canal online é um tipo de venda que tem crescido de forma acelerada e que torna o assunto bastante atual e relevante para a maioria das indústrias. Por último, este é um dos setores mais afetados por fraudes atualmente. Neste caso não serão tratados

outros canais como vendas presenciais em lojas, telefone ou operações de exportação ou importação.

- Intermediação de serviços: da mesma forma que o canal online é um tema atual a intermediação de serviços também. A dificuldade de entender o tema nesse tipo de fato gerador, é que é difícil caracterizar em que momento acontece a intermediação de serviço e qual o risco e responsabilidade que a empresa vendedora tem no processo inteiro de venda. Intermediação de serviço é quando a empresa somente atua como um canal de venda para o vendedor final e para isso cobra uma taxa sobre o serviço prestado. É, portanto, um serviço de baixo valor agregado, mas altamente suscetíveis a automação e a venda em canais online.
- Pagamento fraudulento: o pagamento fraudulento atua de forma diferente de um furto ou roubo porque é um crime que se torna conhecido depois da transação efetuada de forma aparentemente legal pela visão do vendedor e, portanto, difícil de perceber. O pagamento fraudulento gera o mesmo tipo de perda de um furto ou roubo, porém tem características bastante diferentes da inadimplência. Enquanto na inadimplência não há necessariamente má fé do comprador na fraude o mesmo comete o crime com dolo.
- Cartão de crédito: A forma de pagamento com cartão de crédito além de ser a forma mais popular em pagamento online, na maioria das vezes responsável por mais de 80% das vendas desse tipo de transação. Neste caso específico, as fraudes de cartão acontecem no momento da venda, mas só se tornam de conhecimento do vendedor algum tempo depois, de uma semana a meses, podendo chegar até um ano. Além disso, é comum que o intermediador do serviço seja responsabilizado pelas fraudes desse tipo de pagamento. Como compras com cartão são compras consideradas não presenciais, o risco de identificação do comprador e da responsabilidade da fraude são sempre do estabelecimento que processa a transação. Como os intermediadores são responsáveis por processar

as transações, eles são responsabilizados pela análise da transação de venda e as perdas geradas.



### 3 METODOLOGIA

Os principais assuntos definidos para a obtenção da doutrina serão: PIS/PASEP e COFINS, incidência de tributos sobre crimes, definição de prestação de serviço, cancelamento de receita e capacidade contributiva. Para esses assuntos o objetivo é apresentar doutrinas e entendimentos da receita federal tanto no entendimento da legislação ou de situação similares.

Depois do embasamento teórico sobre o assunto específico será apresentada uma pesquisa sobre assuntos correlatos, situações análogas, que podem ajudar a clarificar e tangibilizar o entendimento sobre o tema. Alguns exemplos são: incidência de tributo de renda sobre ganhos patrimoniais ilícitos, incidência de ICMS sobre cargas roubadas, crédito de PIS/PASEP E COFINS sobre vendas canceladas de produtos, dentre outros temas que podem surgir na pesquisa. A forma de levantar situações análogas é através da quebra do problema em diferentes partes e buscar sobre outras variáveis. O tema “Direito de recuperação de PIS/PASEP E COFINS sobre venda online, em intermediação de serviços, com pagamento fraudulento de cartão de crédito” será quebrado nas partes abaixo em que será possível buscar outros assuntos sobre cada parte. Alguns exemplos na tabela são:

**Tabela 1:** Quebra do tema e variáveis pesquisadas

<b>Critério</b>	<b>Tema</b>	<b>Outras variáveis pesquisadas</b>
Direito	Recuperação	Crédito, incidência
Tributo	PIS/COFINS	ICMS, IR, ISS, ITCMD, IOF
Espacial	Venda online	Venda presencial, venda por telefone, exportação, importação
Critério Material	Intermediação de serviços	Venda de mercadoria, transporte, prestação de serviços, operações financeiras
Ato que descaracteriza a operação	Fraudulento	Roubo qualificado, furto, desfalque, cancelamento
Forma liquidação financeira	Cartão de crédito	Pagamento em dinheiro, transferência eletrônica, boletos

**Fonte:** Vargas, Fernando (2018)

#### **4 PRESTAÇÃO DO SERVIÇO, RECONHECIMENTO DA RECEITA E INCIDÊNCIA DE PIS/PASEP E COFINS**

O serviço de intermediação tem características próprias que pode dificultar o entendimento do fato gerador e conseqüentemente a incidências de tributos. Por esse motivo é importante descrever de forma detalhada os diversos aspectos desse tipo de serviço. As taxas e/ou comissões estão sujeitas ao efetivo pagamento do preço pelo serviço, embora reconhecida contabilmente em regime de competência, essa receita somente será computada para fins fiscais quando do efetivo cumprimento dessa condição. De acordo com Antonio Carlo Efiging “A prestação de serviço é tratada como uma espécie de contrato, caracterizado para tanto como acordo de vontade de duas ou mais partes.”<sup>3</sup>

No caso da prestação de serviços de intermediação é claro o início da prestação do serviço, mas não é claro o fim da prestação ou o momento certo para o reconhecimento da receita. De forma geral se reconhece a receita quando há um grande grau de certeza de que a operação vai acontecer, mas não necessariamente o fato é certo. Na maioria dos casos mesmo depois da operação comercial a empresa presta serviços de atendimento ao cliente, chamado de pós-venda, até mesmo meses depois da transação inicial. Isto não quer dizer que não vai haver reconhecimento da receita até a empresa esgotar todos os esforços para prestar o serviço ou ter certeza absoluta que não haverá mais atendimento ao cliente. O reconhecimento acontece quando: a maioria dos riscos de não ocorrer a transação já se efetivou; a maioria dos esforços já foram dispendidos; e a maioria dos direitos e riscos foram transferidos. Esse reconhecimento, de certa forma antecipado, é feito para tentar capturar os efeitos mais materiais no período em que ocorreram. O pronunciamento CPC n. 30 orienta que: “A receita deve ser reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluirão para a

---

<sup>3</sup> EFING, Antonio Carlos, **Prestação de Serviços: Uma análise jurídica, econômica e social a partir da realidade Brasileira**, [s.l.: s.n.], 2005.

entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados; e deve ser mensurada pelo valor justo da retribuição recebida ou a receber”<sup>4</sup>.

Tratando desse tema, o Pronunciamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC 00R1, esclarece<sup>5</sup>:

*OB17. O regime de competência retrata com propriedade os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre os recursos **econômicos** e reivindicações da entidade que reporta a informação nos **períodos em que ditos efeitos são produzidos**, ainda que os recebimentos e pagamentos em caixa derivados ocorram em períodos distintos.*

No caso específico de reconhecimento de receita, determina esse Pronunciamento:

4.47 A receita deve ser reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade. Isso significa, na prática, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento nos ativos ou da diminuição nos passivos (por exemplo, o aumento líquido nos ativos originado da venda de bens e serviços ou o decréscimo do passivo originado do perdão de dívida a ser paga).

4.48. Os procedimentos normalmente adotados, na prática, para reconhecimento da receita, como, por exemplo, a exigência de que a **receita tenha sido ganha**, são aplicações dos critérios de reconhecimento definidos nesta Estrutura Conceitual. Tais procedimentos são geralmente direcionados para restringir o reconhecimento como receita àqueles itens que possam ser mensurados com confiabilidade e tenham **suficiente grau de certeza**.

Como é possível verificar, o reconhecimento acontece quando há um grau de certeza alto que haverá efeitos econômicos futuros que gerarão benefícios para as

---

<sup>4</sup> CONTÁBEIS, Comitê de pronunciamentos, **Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 30 Receitas**, disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/333\\_Sumário CPC 30 \\_R1\\_ Receitas1.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/333_Sumário CPC 30 _R1_ Receitas1.pdf)>, acesso em: 24 jun. 2018.

<sup>5</sup> CPC, Conselho de pronunciamentos contábeis, **CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**, disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>>, acesso em: 24 jun. 2018.

empresas. Já na legislação tributária o legislador fala sobre o fato gerador do tributo. O Código Tributário Nacional dispõe que:<sup>6</sup>

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

**II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.**

(...)”. (g.n.)

E, mais:

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

**I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;**

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.” (g.n.)

No caso dos tributos aqui analisados, e para o tipo de serviço escopo deste trabalho, o fato gerador é o aferimento de receita da pessoa jurídica e as que são equiparadas pela legislação do imposto de renda. O regime do PIS/Pasep cumulativo é disciplinado pelas leis 9.715/1998 e 9.718/1998 enquanto o não cumulativo é disciplinado pelas leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Os dois regimes apresentam a mesma hipótese de incidência, receita bruta.

A despeito da prática contábil, o conceito de receita, para fins da contribuição ao PIS e à COFINS, tem sido objeto de muita polêmica, sendo certo que para a incidência

---

<sup>6</sup> BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL (1988)., Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>., 1988.

das contribuições não basta o simples registro contábil a título de receita, devendo para tanto resultar, a receita, em uma manifestação de capacidade contributiva, estando excluídas da incidência as receitas contábeis meramente “escriturais”. É justamente o que se extrai do Recurso Extraordinário, decidido em julgamento unânime pelo plenário do Supremo Tribunal Federal (STF). Em seu voto a Ministra Relatora enfatiza:

(...)Conforme o entendimento prevalecente, receitas são os ingressos que a pessoa jurídica aufer e que se incorporam ao seu patrimônio, não se restringindo à noção de faturamento (receita percebida na alienação de mercadorias e/ou na prestação de serviços), mas a abarcar também o produto de operações financeiras e de qualquer outra natureza, desde que revelador de capacidade contributiva.<sup>7</sup>

Há algum tempo a doutrina já se orientava nesse sentido como aponta Aires Fernandino Barreto<sup>8</sup> ao afirmar que não é o simples ingresso ou entrada de recursos que pode ser considerado como base para incidência da contribuição ao PIS e a COFINS. Destarte, para fins de incidência das contribuições, receita não é um conceito contábil ou econômico, mas, sim, um conceito jurídico que deve considerar o ingresso patrimonial definitivo, sob pena de frustrar-se a aplicação da decisão do STF, como acima. De acordo com o professor Roque Antonio Carraza “é a contabilidade, juridicizada pelas leis societárias e fiscais, que possibilita a exata apuração destes acréscimos patrimoniais.”<sup>9</sup>

Na legislação sobre estes tributos, dispõe o art. 1º, das Lei ns. 10.637, de 30.12.2002 e 10833, de 29.12.2003<sup>10</sup>, que tratam da contribuição da COFINS no regime não cumulativo, respectivamente:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das

---

<sup>7</sup> FEDERAL, Supremo Tribunal, **Recurso Extraordinário n. 627815-PR**, [s.l.: s.n., s.d.].

<sup>8</sup> BARRETO, Aires Fernandino. A Nova Cofins: Primeiros Apontamentos. Revista Dialética de Direito Tributário n. 103. São Paulo: Dialética, 2004, p. 11.

<sup>9</sup> MASSUD, Rodrigo, **PIS/COFINS sobre vendas inadimplidas: regime de competência e expectativa de revisão jurisprudencial**, Revista Jus Navigandi, disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/40989/pis-cofins-sobre-vendas-inadimplidas-regime-de-competencia-e-expectativa-de-revisao-jurisprudencial>>, acesso em: 24 jun. 2018.

<sup>10</sup> Transcreve-se aqui, por facilidade, somente o inteiro teor do art. 1º da Lei n. 10833.

**receitas auferidas** no mês pela pessoa jurídica, **independentemente de sua denominação ou classificação contábil**.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a **receita bruta** de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da COFINS é o total das **receitas auferidas** pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º.

De sua vez, o art. 12, do Decreto-Lei n. 1598, de 26.12.1977, como citado no art. 1º dispõe:

*Art. 12. A receita bruta compreende*

*I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;*

*II - o preço da prestação de serviços em geral;*

*III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e*

*IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.*

Não é objetivo do legislador nem dos comitês contábeis de serem extremamente detalhistas ao indicar exatamente o momento deste reconhecimento de receita, o julgamento profissional do contador responsável tem grande influência nesta decisão. De qualquer forma, no caso específico estudado neste trabalho será irrelevante o motivo exato do reconhecimento da receita porque a fraude de cartão pode ocorrer até um ano depois da transação financeira. Mesmo na intermediação de serviços de viagem, que pode tardar até um ano, existirá sempre a possibilidade de se identificarem as fraudes de cartão depois do reconhecimento da receita e a geração dos tributos respectivos. Nesse sentido, o atraso no reconhecimento da receita pode aumentar a chance de não gerar a hipótese de incidência de impostos, mas não será suficiente para evitar-la, sendo então

necessária à sua recuperação. No próximo capítulo serão detalhadas as hipóteses de recuperação através do cancelamento da operação e da receita reconhecida.



## 5 HIPOTHESES DE RECUPERAÇÃO E O CANCELAMENTO DA RECEITA/VENDA

O direito de recuperação é a maneira para obter-se o benefício econômico da devolução do tributo já pago. Em alguns tributos como o imposto de renda é permitido o crédito do prejuízo econômico da perda, mas no caso específico do PIS/Pasep e COFINS, que incide sobre a receita isto não é possível. Por outro lado, admite-se a exclusão das receitas canceladas/anuladas da base de cálculo das contribuições quando há o efetivo cancelamento da venda, eis que o próprio negócio jurídico gerador da receita é cancelado. É o que prevê expressamente a legislação nos dois regimes. No regime não cumulativo:

§ 3º Não integram a **base de cálculo** a que se refere este artigo, as receitas:

[...]

V - referentes a:

a) **vendas canceladas** e aos descontos incondicionais concedidos;<sup>11</sup>

art. 1º, parágrafo 3º, inciso V, alínea “a”, de ambas as Leis n. 10637 e n. 10833.

Assim, havendo o cancelamento da venda, as receitas decorrentes da taxa de serviço e da comissão de venda deverão ser excluídas da base de cálculo da contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS. Do contrário, não há previsão legal que autorize essa exclusão. O problema aqui é entender justamente quando e como é possível ter o cancelamento da venda efetuada com pagamento fraudulento.

Da simples leitura dos dispositivos legais que regem a matéria, constata-se que verdadeira **intentio legis** foi a de eleger como fato geradores e bases de cálculo a receita líquida da empresa, assim entendida: a receita bruta subtraída de determinadas **parcelas despidas de conteúdo econômico, como cancelamentos**, descontos incondicionais e impostos incidentes sobre vendas. Partindo desse inconsumo princípio, já que nela

---

<sup>11</sup> BRASIL., LEI No 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2002, **Constituição Federal.**, p. art. 1º, parágrafo 3º, inciso V, alínea “a”, .

foi definido o que sejam “**vendas canceladas**”, **cabe ao intérprete e aplicador da lei** fazê-lo, visto que se trata de um **conceito indeterminado ou fluido**.<sup>12</sup>

O legislador ao criar uma hipótese de não incidência do tributo ele reconhece que nem sempre no momento do reconhecimento da receita a transação é imutável, podendo ocorrer eventos que podem alterá-lo. Possivelmente uma das razões para isso é que haveria uma carga tributária muito alta para aquele efeito econômico positivo.

Ao exposto, conclui-se que a jurisprudência e a doutrina que versam a matéria, concordam em que a adoção do regime de competência no âmbito do PIS e da COFINS provoca uma **antecipação do momento de reconhecimento da ocorrência do fato gerador**. Todos anuem em que o fato gerador das contribuições para o PIS e a COFINS é invariavelmente a receita **efetivamente recebida**, realizada, que **integrou o patrimônio do contribuinte**. Se não há pagamento – não importa a causa – deve o contribuinte **deduzir ou compensar os valores, pagos indevida e antecipadamente** ao Fisco, da base de cálculo daquelas contribuições.<sup>13</sup>

O princípio da capacidade contributiva e do não confisco provavelmente norteou o legislador a aceitar a possibilidade de cancelamento como forma de anular a base de cálculo do PIS/Cofins, da mesma forma que acontece com o imposto de renda.

Ressalta, a todas as luzes, que, posta de lado a questão do regime de apuração das contribuições PIS e COFINS (caixa ou competência?), é imoral e injurídico apropriar-se a Fazenda Pública de tributo cobrado sem causa, relativamente a receita não recebida, a faturamento que não se concretizou.<sup>14</sup>

Mas se o objetivo do legislador fosse somente permitir a obtenção de crédito de vendas não concretizadas, poderia tê-lo feito através do crédito de impostos das vendas canceladas. Não o fez porque o cancelamento é um evento distinto, usual às atividades, e que anula a transação já efetuada como forma de corrigi-la. No caso de vendas devolvidas o tratamento é de contabilizar as vendas devolvidas e obter o respectivo crédito, respeitando a efetivação da venda e a posterior devolução.

---

<sup>12</sup> MATTOS, Aroldo Gomes de, “Vendas canceladas”: Dedução da base de Cálculo das Contribuições PIS/Cofins, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 78, p. Pág 8-13, .

<sup>13</sup> COELHO, Eduardo Junqueira, **Da indevida exigência de PIS/COFINS sobre receita não recebidas em virtude de inadimplência do devedor**.

<sup>14</sup> *Ibid.*

A venda cancelada é hipótese de exclusão da base de cálculo das contribuições e não tem o mesmo tratamento da devolução de bens, tratada anteriormente, que gera créditos, observando os requisitos na legislação.<sup>15</sup>

Não podemos, portanto, confundir os dois conceitos de devolução e cancelamento. Enquanto o cancelamento anula uma transação que já ocorreu, a devolução reconhece que houve uma transação seguida de outra, a de devolução, com tratamentos tributários distintos.

No regime de competência, o cancelamento de notas fiscais, seja no mês da prestação de serviço ou em outro mês qualquer, por si só, não afeta a ocorrência do fato gerador ou a apuração da base de cálculo da Cofins. Todavia, se as causas que motivarem tal **cancelamento**, configurarem **vendas canceladas**, o correspondente valor, registrado como receita de serviços, é passível de **exclusão da base de cálculo** dessa Contribuição no mês da devolução.<sup>16</sup>

No caso aqui estudado, vendas fraudulentas em intermediação, é claro que há o intuito de cancelar a venda tanto pelo prestador como pelo emissor do cartão de crédito que dava lastro a operação. O prestador o fará porque não tem mais interesse em continuar o contrato de prestação e o emissor do cartão porque não reconhece aquela venda.

Logo, "**cancelamento**" é a ação ou efeito de **invalidar, anular** ou tornar ineficaz **ato anteriormente praticado**, sendo empregado como sinônimo de baixa. E inegável, pois, que a expressão "vendas canceladas" significa o desfazimento, anulação ou baixa do contrato de compra e venda, seja a) por acordo entre as partes (**distrato**), b) por **falta de entrega** ou de devolução da mercadoria, ou c) por **inadimplência** do comprador.<sup>17</sup>

Mas em muitos casos a intermediadora já prestou parte do serviço, ou a maioria, e já incorreu em custos. Nesses casos qual é exatamente o evento limítrofe que gera o cancelamento? Se o cancelamento sempre ocorre depois do reconhecimento da receita, do contrário não haveria nem mesmo reconhecimento, ele ocorre depois que há um grau de certeza alto sobre certeza econômica do evento. Isso quer dizer que ele é reconhecido

---

<sup>15</sup> SOUZA, Elaine Cristina Araujo; Katia Luiza Nobre de, **Créditos do PIS/PASEP e da COFINS**, 2a. ed. São Paulo: IOB Sage, 2017.

<sup>16</sup> SRF, Coordenação de Tributação, **Solução de Consulta n 4 - Cosit**, [s.l.: s.n.], 2017.

<sup>17</sup> MATTOS, "Vendas canceladas": Dedução da base de Cálculo das Contribuições PIS/Cofins.

depois que houve grande parte da prestação do serviço, sendo inerente, portanto, ao cancelamento, que haja ocorrido a prestação do serviço.

Já a palavra "canceladas" é, gramaticalmente, o plural do particípio passado do verbo "cancelar" que, se praticado, dá azo ao "cancelamento". Esse termo, por sua vez, tem no Direito e na Contabilidade significado claro e preciso, conforme se observa nas definições abaixo: - de Maria Helena Diniz: "1. Direito Civil. a) Ação ou efeito de **invalidar negócio ou jurídico**, crédito, ou **limitação de um direito**; b) inutilização de um documento escrito, no todo ou parte, por meio de riscos ou traços, tornando-o ineficaz.<sup>18</sup>

Para considerar o cancelamento é necessário entender de que forma o negócio se torna inválido. Não é o caso de o puro não pagamento pela adquirente ao intermediador invalidar o negócio. Se a empresa tivesse direitos razoáveis sobre a venda efetuada ela poderia fazer valer seus direitos; o pagamento é somente um dos fatores suportados por um contrato. Nos casos de fraudes de cartão o pagamento não ocorre porque não há reconhecimento da transação pelo portador do cartão e conseqüentemente dos bancos emissores, adquirentes e bandeiras de processamento de pagamentos. Esse mercado é extremamente regulado com regras claras que não aceitam o simples desacordo comercial como forma de não repasse dos pagamentos. Nas fraudes o contrato que é o lastro da transação de pagamento não é válido porque não há contraparte identificada e não houve um acordo comercial. O puro desacordo unilateral com os valores cobrados não gera o cancelamento, o desacordo comercial baseado em brechas contratuais das duas partes o gera.

Situação diferente dessa (contratante inadimplente) ocorre quando o contratante **não paga o valor cobrado** pelo contratado porque não aceita o serviço (seja porque o serviço **não foi contratado**, seja porque o serviço **não foi executado** conforme previsão contratual). Nesse caso a contratada **não é detentora do direito** de receber pagamento (seja no todo, seja em parte) pelos serviços prestados. Conseqüentemente, ainda que ela registre esses valores como receita, eles não passam a assumir tal condição, já que não podem ser considerados como receitas realizadas. Por essa razão esses valores registrados devem ser anulados e considerados como vendas canceladas, nos termos do item 4.1 da Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978.<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> *Ibid.*

<sup>19</sup> SRF, **Solução de Consulta n 4 - Cosit.**

Os casos de inadimplência não geram o cancelamento do contrato ou a extinção dos direitos do prestador; mesmo após o não pagamento a empresa tem direitos de crédito. Para os direitos deixarem de existir é necessário que o contrato seja desfeito ou seja considerado nulo, não acontecendo somente com a falta de pagamento. Imagine por exemplo o caso de uma simples inadimplência. Com o contrato em mãos a empresa pode insistir na cobrança ou até mesmo vender os direitos para outras empresas. O direito de cobrança suportado por um contrato válido tem um valor e não pode simplesmente ser desconsiderado pela prestadora, este deve considerar o valor econômico deste direito.

Asseverou-se que as **vendas canceladas não poderiam equiparar-se às inadimplidas** porque, diferentemente dos casos de **cancelamento** de vendas, em que o **negócio jurídico seria desfeito**, extinguindo-se, assim, as obrigações do credor e do devedor, **as vendas inadimplidas** — a despeito de poderem resultar no cancelamento e na devolução da mercadoria —, **enquanto não efetivamente canceladas, implicariam crédito** para o vendedor oponível ao comprador. Permaneceria, portanto, o fato imponible. RE 586482/RS, rel. Min. Dias Toffoli, 23.11.2011. (RE-586482).<sup>20</sup>

Em um ato declaratório interpretativo da receita federal a mesma considera que valores glosados (não aprovados) pela auditoria médica são considerados vendas canceladas. Nesse caso não há uma inadimplência do convênio, mas sim um desacordo comercial e que uma das partes não reconhece a prestação do serviço. No caso em foco, a auditoria média é uma área técnica que avaliou que os serviços prestados não estão em acordo com o contratado, seja com o próprio hospital ou com o seu conveniado.

Os valores glosados pela auditoria médica dos convênios e planos de saúde, nas faturas emitidas em razão da prestação de serviços e de fornecimento de materiais aos seus conveniados, devem ser considerados vendas canceladas para fins de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social (Cofins).<sup>21</sup>

Trazendo como referência esse entendimento para o caso aqui discutido, o banco emissor e a bandeira são os órgãos técnicos, que regulam e autorizam a transação, e o

---

<sup>20</sup> FEDERAL, Supremo Tribunal, **Informativo STF**, disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo649.htm>>, acesso em: 23 jun. 2018.

<sup>21</sup> SRF, **ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF Nº 1, DE 20 DE JANEIRO DE 2004**, [s.l.]: DOU, 2004.

conveniada é a intermediadora dos serviços. Todo o processo de questionamento feito pelo portador do cartão ao banco emissor se chama disputa ou “*chargeback*”. Nesse caso as duas partes têm oportunidade de se defender e mostrar suas provas e argumentos com prazos definidos. Depois de decorrido o prazo, e identificada a fraude, a bandeira nega o pagamento da transação que é debitada do estabelecimento prestador de serviço. Não existe inadimplência pelas partes já que toda esta estrutura é regulada pelo banco central com diversos controles para afastar a hipótese de inadimplência entre as partes. No caso de inadimplência do portador do cartão, esta seria assumida pelo banco emissor, portanto a falta de pagamento é uma questão meramente técnica em que não há o reconhecimento da transação pelas partes. Desse modo é como se o prestador tivesse efetuado um “autosserviço” já que não há contraparte envolvida ou a mesma não está em acordo. Não havendo o lastro de um contrato ou acordo entre as partes, a transação é inválida e a receita deve ser anulada.

## 7 NULIDADE OU ANULAÇÃO DO CONTRATO COMERCIAL

Como discutido nos capítulos anteriores para a receita ser cancelada é necessário que a transação seja cancelada; a possibilidade mais concreta desse cancelamento é a anulação do contrato comercial que pode ocorrer de diversas formas aqui discutidas. Contrato é descrito como:

Os contratos são negócios jurídicos por essência, sendo em última análise, regrados pelas disposições legais acerca da **existência, validade e eficácia do negócio jurídico**. No que se refere á existência, são requisitos do negócio jurídico: agente capaz, **objeto lícito, possível, determinado** ou determinável e forma prescrita em lei.<sup>22</sup>

De acordo com o nosso código civil<sup>23</sup> há diversas condições que invalidam, tornam nulo ou anulável o negócio:

Art. 123. Invalidam os negócios jurídicos que lhes são subordinados:

I - as **condições** física ou **juridicamente impossíveis**, quando suspensivas;

II - as **condições ilícitas**, ou de fazer coisa ilícita;

III - as condições incompreensíveis ou **contraditórias**.

É **nulo o negócio jurídico** quando:

IV - não revestir a forma prescrita em lei;

VII - a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.

VII - a lei taxativamente o declarar nulo, ou **proibir-lhe a prática**, sem cominar sanção.<sup>24</sup>

Art. 171. Além dos casos expressamente declarados na lei, é anulável o negócio jurídico:

I - por incapacidade relativa do agente;

---

<sup>22</sup> EFING, **Prestação de Serviços: Uma análise jurídica, econômica e social a partir da realidade Brasileira**.

<sup>23</sup> BRASIL, **Código Civil Lei 10406/02**, [s.l.: s.n.], 2002.

<sup>24</sup> *Ibid.*

II - **por vício** resultante de erro, **dolo**, coação, estado de perigo, lesão ou **fraude contra credores**<sup>25</sup>

Como estamos falando de transações fraudulentas cabe, aqui, melhor compreensão do conceito e da amplitude do significado dos termos desfalque, apropriação indébita ou furto, utilizados pelo referido diploma legal, a fim de identificar a incidência da hipótese normativa. Os termos furto e apropriação indébita encontram-se tipificados no Código Penal Brasileiro, aprovado pelo Decreto-lei n. 2848, de 7.12.1940, em seus artigos 155 e 168. Identifica-se o furto como a subtração, para si ou para outrem, de coisa alheia móvel. Por sua vez, incorre em crime de apropriação indébita aquele que se apropria de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção.

Assim, há prejuízo causado por furto, passível de dedução do lucro real, quando a sociedade tem um bem subtraído de seu patrimônio, como, por exemplo, uma mercadoria em estoque. De igual forma, há prejuízo decorrente de apropriação indébita, para fins de dedutibilidade de tais valores, quando há a perda de um bem de sua propriedade, que estava de posse ou era detido por um empregado ou um terceiro. No caso de intermediação de serviços online, poderia configurar-se a hipótese de furto, no uso de dados do cartão à revelia do seu proprietário.

Nas hipóteses em que é identificada a ocorrência de crime de fraude, poder-se-ia, em tese, sustentar a nulidade do ato jurídico conforme Roberto Campos :

Não se pode presumir a existência de negócio jurídico (operação) com determinado produto industrializado, quando de fato, devidamente comprovado, ocorre a destruição, perda, ou furto do produto industrializado. Admitir presunções nestas circunstâncias, é permitir que o legislador ordinário afronte ou mesmo mude a Constituição Federal, e isto não é aceitável em nosso sistema jurídico.<sup>26</sup>

O entendimento em outros tributos pode também ser aplicado aqui. No caso do IPI não há hipótese de incidência porque não há realização de ato jurídico quando há o crime:

---

<sup>25</sup> *Ibid.*

<sup>26</sup> CAMPOS, Roberto Siqueira, O furto de produtos industrializados e a legalidade do IPI e ICMS, **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 10, 1996.



Incidência do IPI consiste na realização de operações, ou seja, na realização de atos jurídicos que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados.<sup>27</sup>

Também não ocorre a conclusão da operação já que a prestação nunca foi feita de acordo com o contrato. “Na hipótese de furto ou roubo dos produtos industrializados após a sua saída do estabelecimento industrial, não ocorre a conclusão da operação.”<sup>28</sup>

Na interpretação de Mattos e Solon Sehn, do código civil há responsabilidades que, se não são cumpridas, cancelam o contrato.

Já o código civil foi mais preciso, dando a seguinte definição tópica: Art.1.122 – Pelo contrato de compra e venda, um dos contraentes se **obriga a transferir o domínio** de certa coisa e o outro, a **pagar-lhe certo preço em dinheiro**. Daí se depreende que o termo “vendas”, mais propriamente “**vendas mercantis**”, importa a) transferência e **domínio** de certa coisa ou mercadoria do vendedor para o comprador, e b) o **compromisso deste pagar** o preço em dinheiro. Logo, o descumprimento de uma dessas duas obrigações ou em ambas resulta inexoravelmente no cancelamento do contrato de compra e venda.<sup>29</sup>

Serviços, nos termos do art. 593 do Código Civil, abrange a prestação de uma utilidade material ou imaterial com benefício alheio, mediante remuneração, sob regime de direito privado e sem vínculo empregatício<sup>30</sup>

No entendimento de Solon, alguns eventos não geram fato tributável.

Regra-matriz; (ii) “evento imponível”, para o evento juridicamente relevante, passível de relato em linguagem jurídica competente, por se ajustar aos critérios de identificação previsto no antecedente da regra-matriz de incidência de um tributo; e (iii) “fato jurídico tributável”, para o enunciado protocolar denotativo que consiste no relato em linguagem competente do evento ocorrido no plano sociológico e que se subsume às notas contidas no antecedente da norma geral e abstrata.<sup>31</sup>

[...] Em decorrência, para fins de incidência às contribuições ao PIS /PASEP e a Confins, não basta que a pessoa jurídica tenha receita; é imprescindível que afigure os efeitos do negócio jurídico que lhe deu causa. Um dos efeitos das obrigações em geral é o pagamento; para

<sup>27</sup> CEZAROTI, Guilherme, O furto e o Roubo diante da legislação do IPI, **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 79, n. No 79, p. pag. 49-59, 2002.

<sup>28</sup> *Ibid.*

<sup>29</sup> MATTOS, “Vendas canceladas”: Dedução da base de Cálculo das Contribuições PIS/Cofins.

<sup>30</sup> *Ibid.*

<sup>31</sup> SEHN, Selen Solon, **Pis-cofins - Não Cumulatividade e Regimes de Incidência**, São Paulo: Quartier Latin, 2011.

caracterização da receita auferida é necessário que ocorra o pagamento em dinheiro ou bem com funções imediatas equivalentes.<sup>32</sup>

Quando olhamos casos semelhantes de fraudes em companhias telefônicas o entendimento é muito similar. André Mendes Moreira entende que a própria natureza dessas fraudes impediria qualquer repercussão de cunho jurídico ou econômico. Apesar de haver sido prestado um serviço ele o foi de forma indevida e decorrente de atos ilícitos, portanto, devendo ser feito o cancelamento. O simples esforço da prestadora em prestar o serviço não caracteriza nem o reconhecimento da receita ou da incidência dos tributos, o que o faz, é o ato comercial e jurídico e suas devias repercussões.

Entretanto, nas **fraudes** perpetradas na telefonia celular o art. 166 não constitui óbice para a repetição/compensação do indébito pelas operadoras pelo simples fato de que o ônus econômico não foi repassado ao consumidor final. É da própria **natureza dos delitos cometidos** contra as empresas de telefonia o escopo de utilizar-se dos serviços por elas prestados sem pagar pelos mesmos. E **se pagamento não houve, tampouco existirá repercussão jurídica ou econômica**. A **prova** cabal do não-repasse, portanto, é a **própria prova da fraude** (contestação da conta telefônica pelo cliente, boletim de ocorrência, sentença prolatada no Juizado Especial das Relações de Consumo, et cetera), que deverá suportar o pedido de devolução do imposto pago a maior.<sup>33</sup>

Contudo, se **houve uma prestação indevida de serviço de comunicação – decorrente de fraudes**, como no caso sub examine – **a empresa não poderá cobrar** esses valores de seus usuários e, caso remeta a fatura, deverá proceder ao **estorno** em meses posteriores (se, por desaviso, a conta for paga pelo usuário) ou ao **cancelamento integral** da mesma, conforme o caso.<sup>34</sup>

Em diversas soluções de consulta, a SRF tem entendimento similar ao reconhecer que a anulação dos valores em casos onde há: desacordo comercial, prestação de serviço em desacordo com o contrato ou sem anuência da contraparte.

Não integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração não cumulativa, as receitas referentes a **vendas canceladas**. No que diz respeito à prestação de serviços, vendas canceladas correspondem à **anulação de valores registrados** como receita bruta de serviços, fato que ocorre quando o contratante não

---

<sup>32</sup> *Ibid.*

<sup>33</sup> MOREIRA, André Mendes, **A clonagem (e assemelhados) de telefones celulares e o problema da recuperação do ICMS pago nessas operações**, ano III. São Paulo: MP Editora, 2006.

<sup>34</sup> *Ibid.*

**concorda com o valor cobrado** (no todo ou em parte), seja porque os serviços não foram **prestados de acordo com o contrato**, seja porque os serviços prestados, **sem a sua anuência**, não foram contratados, ou seja porque o **valor cobrado não tem previsão contratual**. Nesse caso a contratada não é detentora do **direito de receber pagamento** (no todo ou em parte) pelos serviços prestados. Conseqüentemente, ainda que ela registre esses valores como receita, eles não passam a assumir tal condição, já que não se consideram como receitas realizadas e, por conseguinte, como receitas auferidas.<sup>35</sup>

Em sendo assim, se há fraude que resulta na prestação de serviço, não há hipótese de incidência de PIS/Pasep e Cofins visto que:

(a) negócio jurídico inválido já que a origem do serviço é um ato ilícito, realizado contra a vontade e sem o consentimento de qualquer cliente;

(b) serviço oneroso, posto que não há pagamento e nem direito de cobrança, já que haverá estornos dos créditos já efetuados;

(c) há uma quebra material do contrato já que não há anuência, concordância ou prestação de acordo com o contrato.

---

<sup>35</sup> SRF, Solução de Consulta n 4 - Cosit.

## 8 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O estado moderno foi criado para atender o bem comum e atender as necessidades dos seus cidadãos.<sup>36</sup> Ele evoluiu para o que se chama de “estado social” onde ele passa a assumir diversas funções, entre elas funções de distribuição de renda e alocativa. Esse estado chama-se “estado social democrático de direito”<sup>37</sup>, entretanto, para o estado exercer estas funções há a necessidade de financiamento. Como Estado não gera a própria riqueza, o seu modelo de financiamento é prioritariamente por tributos; ou seja, o particular é a fonte (originária de riquezas), cabendo-lhe transferir uma parcela (por derivação) ao Estado.<sup>38</sup>

“A imposição tributária é fenômeno que surge no campo da economia, é reavaliado na área de finanças públicas e é por fim normatizada pela ciência do Direito.”<sup>39</sup> A constituição, através do artigo 150, como forma de garantir os direitos dos seus cidadãos, impõe certos limites ao estado chamado de “Limitações ao poder de tributar”. Essas limitações são dispositivos que visam evitar a força excessiva do estado sobre o patrimônio privado. Um desses princípios é o da capacidade contributiva ou o não confisco.

De acordo com Fernando Aurélio Zilveti:

É o princípio segundo qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica. Isto significa que os custos públicos devem ser rateados proporcionalmente entre os cidadãos, na medida em que estes tenham usufruído da riqueza garantida pelo Estado. Também aceito como capacidade contributiva a divisão

---

<sup>36</sup> JÓIA, EDISON RUI; BASSOLI, Marlene Kempfer, A carga tributária e o Estado Social, **REVISTA DE DIREITO PÚBLICO, LONDRINA**, 2008.

<sup>37</sup> VICENTINI, Marcelo Fonseca, Teoria Geral do Direito Tributário, *in*: **Direito Tributário pré-constitucional**, [s.l.: s.n.], 2016, p. 15.

<sup>38</sup> *Ibid.*

<sup>39</sup> JUNIOR, José Luiz, **Limitações no poder de tributar**, Direitonet, disponível em: <<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/1935/Limitacoes-no-poder-de-tributar>>.,

equitativa das despesas na medida da capacidade individual de suportar o encargo fiscal.<sup>40</sup>

Esse princípio está lastreado em outro que é o da igualdade, onde todos devem ser tratados de forma igual e forma proporcional com a possibilidade de cada um. Souza define esta igualdade como:

“Faz parte da isonomia, também, tratar os desiguais de modo desigual, devendo, assim, o tributo ser cobrado de acordo com as possibilidades de cada um (CF/1988, artigo 145, §1º).”<sup>41</sup>

Esta “possibilidade”, definida na constituição de “capacidade econômica”, tem o objetivo de definir como objeto da cobrança a riqueza, patrimônio ou capacidade de pagamento do contribuinte.

Portanto, segundo tal princípio, todos devem contribuir igualmente para o Estado dentro dos limites do seu patrimônio ou da sua possibilidade econômica de suportar o tributo (ability to pay). Vedado, assim, ao legislador tributar parcelas que não se exteriorizem em riqueza do contribuinte e que extravasem essa capacidade<sup>42</sup>

Para Yves Gandra Martins obriga o indivíduo a contribuir para o financiamento do estado de acordo com a sua capacidade:

A capacidade contributiva, [...], é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição do ônus tributário. É a dimensão econômica particular da vinculação do contribuinte ao poder tributante, ao Estado, de forma geral.<sup>43</sup>

Ao efetuar a cobrança do tributo que não seja proporcional a capacidade do indivíduo, o estado impõe ônus excessivo, retirando o seu direito a renda.

Cobrar imposto em situação de total ausência de capacidade contributiva equivale a impor ao destinatário a obrigação de retirar parcela de seu

---

<sup>40</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, **Direito Tributário**, 6a Edição. São Paulo: Saraiva, 2016.

<sup>41</sup> SOUZA, **Créditos do PIS/PASEP e da COFINS**.

<sup>42</sup> MATTOS, “Vendas canceladas”: Dedução da base de Cálculo das Contribuições PIS/Cofins.

<sup>43</sup> PAOLIELLO, Patrícia Brandão, **O princípio da capacidade contributiva**, Jus, disponível em: <<https://jus.com.br/imprimir/4138/o-principio-da-capacidade-contributiva>>, acesso em: 24 jun. 2018.

patrimônio para entregá-lo ao fisco, sem que para tanto haja causa jurídica que dê origem a essa transferência.<sup>44</sup>

Para o professor Roque Antonio Carraza:

Estamos convencidos de que o princípio da não-confiscatoriedade, contido no art.150, IV, da CF deriva do princípio da capacidade contributiva. Realmente, as leis que criam impostos, ao levarem em conta a capacidade econômica dos contribuintes, não podem compeli-los a colaborar com os cofres públicos além de suas possibilidades.<sup>45</sup>

De acordo com Dino Jarach, a hipótese tributaria, pelo qual deve incidir o tributo é escolhida de forma arbitrária pelo legislador, mas deve ser feita em medida adequada somente como forma de diferenciação, contribuindo assim proporcional a sua renda, em magnitude da sua capacidade contributiva.<sup>46</sup>

“Para obter essa impessoalidade e igualdade, o legislador generaliza e diz que quem está naquela situação deve pagar o tributo, de forma objetiva, e de acordo com sua capacidade contributiva.”<sup>47</sup>

Campos, expressa bem que o legislador usa a capacidade contributiva como expressão econômica, mas lastreada em um negócio jurídico.

O legislador contribuinte não o utilizou com qualquer outro sentido que, de uma forma ou outra, não **expresse a realização de um negócio jurídico** ou uma **transação econômica juridicamente regulamentada** praticada entre as partes, mesmo porque, o **objeto da tributação**, no caso do Direito Tributário, é sempre a **expressão econômica** desse negócio jurídico ou dessa transação.<sup>48</sup>

Essa capacidade deve ser mensurada de acordo com o fato gerador em si, e não com o indivíduo, pois só assim o estado individualiza a grande econômica sobre a qual

---

<sup>44</sup> CAMPOS, O furto de produtos industrializados e a legalidade do IPI e ICMS.

<sup>45</sup> FABRETTI, Dilene Ramos, O princípio do não confisco no subsistema tributário nacional. A tributação suportada pelas pessoas jurídicas e físicas no Brasil, *in*: CABRAZZA, ELIZABETH NAZAR; JESUS, Isabela Confa de (Org.), **Atualidades do sistema tributário nacional**, São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 82–92.

<sup>46</sup> SCHOUERI, **Direito Tributário**.

<sup>47</sup> *Ibid.*

<sup>48</sup> CAMPOS, O furto de produtos industrializados e a legalidade do IPI e ICMS.

recairá o tributo. Já a capacidade econômica, pode ser confundida com a capacidade de contributiva do cidadão.<sup>49</sup>

Para Ives Gandra Martins:

“Para o estudo do 'leito tributário de determinado sistema de imposição, só interessa a capacidade contributiva, que é aquela que atrai o poder impositivo do Estado.

[...]

Uma lei que exigisse 100% de imposto sobre a renda dos cidadãos seria confiscatória, mesmo que os cidadãos tivessem capacidade econômica para pagá-lo. Teriam capacidade econômica, mas não capacidade contributiva em relação àquele tributo.<sup>50</sup>

A capacidade econômica é mais abrangente e diz respeito a capacidade individual, riqueza, de um sujeito, não necessariamente a sua capacidade de contribuição para aquele fato gerador.<sup>51</sup> A capacidade contributiva é específica a situação pelo qual o legislador quer tributar. Dessa forma, de acordo com o mesmo autor, é possível que haja distinções tanto da pessoa que tem capacidade econômica mas não tem condições de contribuir, como casos em que há capacidade de contribuir sem capacidade econômica.<sup>52</sup> No primeiro caso uma entidade pode ter riqueza, mas ser imune tributariamente, e no segundo uma empresa tem capacidade contributiva mesmo não sendo rentável e passar por dificuldade econômicas

Ao trazer esse entendimento para os cancelamentos de receita, as vendas canceladas devem ser deduzidas das bases de cálculo, já que não têm substrato econômico, adaptando-se assim ao nível de riqueza dos contribuintes e capacidade de

---

<sup>49</sup> *Ibid.*

<sup>50</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva, Breves comentários sobre a capacidade contributiva, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. No 10, p. pag. 12-18, .

<sup>51</sup> XIMENES, Fernando Braz, **O princípio da capacidade contributiva e sua relação com os princípios que implementam a justiça fiscal**, Boletim Jurídico, disponível em: <<https://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/artigo/2470/o-principio-capacidade-contributiva-relacao-com-os-principios-implementam-justica-fiscal>>, acesso em: 24 jun. 2018.

<sup>52</sup> PAOLIELLO, **O princípio da capacidade contributiva**.

contribuir naquela transação, inibindo o enriquecimento do estado em detrimento do cidadão.<sup>53</sup>

Tributar receita que não se realizou configura verdadeiro confisco, exação sem causa, expressamente vedada pelo art. 150, IV, da Constituição da República. Ora, a Carta Magna desenhou hipóteses de incidência – indícios e signos presuntivos de riqueza, que a legislação infraconstitucional não pode desnaturar, falsear (CTN, art. 110). Somente a receita efetivamente auferida configura indício de capacidade econômica de contribuir.<sup>54</sup>

Já nos casos de inadimplência a doutrina não é unânime em fazer esta referência, mas muitos autores citam a capacidade contributiva como argumento para o não pagamento de tributos sobre essas receitas. Para Ruy Barbosa Nogueira e Solon Sehn a inadimplência não deve gerar capacidade contributiva porque não há riqueza a tributar.

Concluimos, em suma, que nas hipóteses de inadimplência absoluta com respectiva perda do crédito comercial, nos termos dos arts. 9º e seguintes da Lei no 9.430/96 ocorre a resolução do contrato de compra e venda com efeitos 'ex tunc' e 'erga omnes', não ocorrendo, portanto, a consumação do fato gerador da obrigação tributária. Em consequência, a tributação na hipótese mencionada viola normas constitucionais e infraconstitucionais, uma vez que submete o contribuinte ao pagamento de tributos quando inexistente a riqueza correspondente à incidência tributária.<sup>55</sup>

Isso porque – não há dúvida – a tributação da inadimplência constitui uma agressão manifesta aos princípios da razoabilidade e da capacidade contributiva que deve ser contornada por meio da técnica da interpretação conforme a Constituição.<sup>56</sup>

Mas como já discutido anteriormente a inadimplência por si só não cessa o poder de cobrar e gerar créditos para a empresa. Somente quando não há mais recursos a inadimplência deveria ter efeitos econômicos para a empresa.

No caso de furto de mercadorias inexistente fato econômico tributável e, portanto, capacidade contributiva. Para Coelho, “não há conexão entre o fato econômico

---

<sup>53</sup> MATTOS, “Vendas canceladas”: Dedução da base de Cálculo das Contribuições PIS/Cofins.

<sup>54</sup> COELHO, **Da indevida exigência de PIS/COFINS sobre receita não recebidas em virtude de inadimplência do devedor.**

<sup>55</sup> MATTOS, “Vendas canceladas”: Dedução da base de Cálculo das Contribuições PIS/Cofins.

<sup>56</sup> SEHN, **Pis-cofins - Não Cumulatividade e Regimes de Incidência.**



tributável".<sup>57</sup> Já Sehn, faz um paralelo muito parecido com o objetivo do trabalho. Em fraudes em empresas de telecomunicações é comum haver fraudes ao imputar a outros, contratos que são fraudulentos e que não são de seu conhecimento. Esse exemplo é parecido com a utilização de cartão de crédito fraudulento, já que não haverá o reconhecimento da transação pelos mesmos.

As operadoras de telecomunicação, como todas as empresas, estão sujeitas à mora no pagamento das faturas de serviços. [...] A perda também pode decorrer de fraudes, como a **subscrição fraudulenta (abertura de uma conta com a utilização de documento falso ou furtado de terceiros)** ou **fraudes técnicas** (como a clonagem de aparelhos, por exemplo). Em tais situações, se a operadora estiver submetida ao lucro real, em função das **regras de reconhecimento de receita** próprias do **regime de competência**, o contribuinte acaba sendo onerado com a tributação de valores não recebidos e que, ademais, são de recuperação impossível. [...] Desde já, entretanto, cumpre destacar que é indubitosa a **inconstitucionalidade da incidência da contribuição** em situações dessa natureza. A exigência da Cofins sobre valores não recebidos implica a tributação de um **fato não signo presuntivo de riqueza** que, ao contrário do que ocorre no IRPJ, não pode ser neutralizada mediante registro de perda no recebimento de créditos (RIR, art. 340). Trata-se, a rigor, de um **efeito anômalo da aplicação do regime de competência** absolutamente incompatível com o **princípio constitucional da capacidade contributiva**<sup>58</sup>

A aplicação da capacidade contributiva nesses casos é diferente da nulidade do contrato baseado em operação ilícita e não comercial. Neste caso a incidência do tributo tem efeito confiscatório de acordo com Gilberto Ulho Canto, porque a alíquota poderá ser maior que a margem que o contribuinte opera.<sup>59</sup> A capacidade contributiva não pode ser vista de forma abrangente sobre as atividades totais da empresa ou de suas vendas, ela precisa ser vista de forma analítica observando a incidência dos tributos sobre cada operação de venda. Na operação de fraude já há um ônus excessivo igual o maior que a própria margem da operação e ao impor esse tributo a empresa não tem com quem dividir, assumindo o prejuízo para si ao viabilizar a venda. Essa venda com prejuízo é

---

<sup>57</sup> CAMPOS, O furto de produtos industrializados e a legalidade do IPI e ICMS.

<sup>58</sup> SEHN, **Pis-cofins - Não Cumulatividade e Regimes de Incidência**.

<sup>59</sup> FABRETTI, O princípio do não confisco no subsistema tributário nacional. A tributação suportada pelas pessoas jurídicas e físicas no Brasil.

confisco porque absorve todo o lucro da atividade do prestador de serviço naquela operação.<sup>60</sup>

---

<sup>60</sup> *Ibid.*

## 9 CONCLUSÃO

Um dos setores que mais cresce atualmente é o setor do e-commerce e da intermediação de serviços. Este setor aceita como forma majoritária de pagamento cartões de crédito que estão sujeitos a fraudes. Em um mercado com margens muito pequenas as fraudes podem gerar grandes perdas para estas empresas, frequentemente até dez vezes a comissão cobrada pelo serviço. O PIS/Pasep e Cofins são impostos que incidem sobre a receita bruta auferidas dessas empresas e são na maioria das vezes pagos sobre essas vendas fraudulentas já que o conhecimento desses atos acontece na maioria das vezes depois da prestação do serviço. O pagamento desses impostos traz um fardo ainda maior para estas empresas que já precisam arcar com as perdas por fraude. A legislação aceita como dedução da base de cálculo desses tributos os cancelamentos da receita gerando assim hipóteses de recuperação. Essas transações deveriam gerar recuperação desses tributos pelos seguintes argumentos:

O cancelamento de receitas é um fato perfeitamente normal tanto na esfera contábil como jurídica-tributária. É intrínseco ao cancelamento que ele ocorra depois do auferimento de receita, e da prestação do serviço, caso contrário a receita não teria sido reconhecida até aquele momento. Nos casos de venda com cartão fraudulento o cancelamento ocorre por algumas razões: não houve ato mercantil ou fato jurídico gerador do tributo; o contrato com o cliente é nulo ou anulável, já que é baseado em um ato ilícito, sem anuência da contraparte; e o contrato é não oneroso. A doutrina e a jurisprudência são extensas sobre a necessidade um fato jurídico para a incidência de impostos, o que não ocorre nestes casos acima. Para ICMS ou IPI sobre furto/roubo de mercadorias, a não incidência é clara porque os tributos incidem sobre a operação ou ato mercantil e não somente sobre a circulação de mercadorias ou industrialização. Adicionalmente para o contrato ser válido é necessário o reconhecimento por uma contraparte e a sua remuneração incidir sobre atos lícitos, caso contrário o mesmo é inválido. Alguns casos em que este conceito de não incidência é aplicado são em glosas

médicas por planos de saúde, onde não há aceite e remuneração, e em linhas de telefone clonadas por companhias telefônicas onde não há anuência da contraparte. Nesses dois casos houve a prestação do serviço, mas este foi feito sem a concordância de uma contraparte.

Não há capacidade contributiva nas operações discutidas. De acordo com um dos princípios do CTN, o não confisco, é necessário que haja capacidade contributiva para haver incidência de tributos. A capacidade contributiva não deve ser confundida com capacidade econômica que está descrita na legislação. Enquanto a capacidade contributiva incide somente sobre a operação em si, a capacidade econômica é termo mais abrangente, incidindo também sobre o indivíduo. Ao se olhar toda a operação de uma empresa pode se concluir que há capacidade econômica para a empresa pagar os tributos, já que essas empresas tem um patrimônio suficiente para honrar esses pagamentos. As operações totais também têm capacidade contributiva já que de forma geral produzem resultado positivo para as empresas. Entretanto, quando se olha somente para as parcelas das vendas que são fraudulentas, essas operações não tem capacidade contributiva. Essas operações não geram margem de lucro para estas empresas pois são anuladas pelas operadoras de cartão. No caso da fraude não há nem mesmo contraparte, o lastro da transação, o contrato, é inválido e não há reconhecimento do dever pela entidade pagadora. Portanto não havendo capacidade contributiva nessas operações não há incidência de tributos. A falta de capacidade contributiva não pode ser confundida com inadimplência somente. Na inadimplência a empresa preserva direitos de cobrar seus clientes e mesmo que o pagamento não ocorra é discutível até que ponto não há mais possibilidade de recuperação.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS

BRASIL. LEI No 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2002. **Constituição Federal.**, p. art. 1º, parágrafo 3º, inciso V, aliena “a”, .

BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL (1988). Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. 1988.

BRASIL. **Código Civil Lei 10406/02.** [s.l.: s.n.], 2002.

CAMPOS, Roberto Siqueira. O furto de produtos industrializados e a legalidade do IPI e ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 10, 1996.

CEZAROTI, Guilherme. O furto e o Roubo diante da legislação do IPI. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 79, n. No 79, p. pag. 49-59, 2002.

COELHO, Eduardo Junqueira. **Da indevida exigência de PIS/COFINS sobre receita não recebidas em virtude de inadimplência do devedor.**

CONTÁBEIS, Comitê de pronunciamentos. **Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 30 Receitas.** Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/333\\_Sumário CPC 30 \\_R1\\_ Receitas1.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/333_Sumário CPC 30 _R1_ Receitas1.pdf)>. Acesso em: 24 jun. 2018.

CPC, Conselho de pronunciamentos contábeis. **CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.** Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>>. Acesso em: 24 jun. 2018.

CYBERSOURCE. **Annual Fraud Benchmark Report.** [s.l.: s.n.], 2016.

EBIT. **WEBSHOPPERS 35ª Edição.** [s.l.: s.n.], 2017.

EFING, Antonio Carlos. **Prestação de Serviços: Uma análise jurídica, econômica e social a partir da realidade Brasileira.** [s.l.: s.n.], 2005.

FABRETTI, Dilene Ramos. O princípio do não confisco no subsistema tributário nacional. A tributação suportada pelas pessoas jurídicas e físicas no Brasil. *In*: CABRAZZA, ELIZABETH NAZAR; JESUS, Isabela Confa de (Org.). **Atualidades do sistema tributário nacional.** São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 82–92.

FEDERAL, Supremo Tribunal. **Informativo STF.** Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo649.htm>>. Acesso em: 23 jun. 2018.

FEDERAL, Supremo Tribunal. **Recurso Extraordinário n. 627815-PR.** [s.l.: s.n., s.d.].

JÓIA, EDISON RUI; BASSOLI, Marlene Kempfer. A carga tributária e o Estado Social. **REVISTA DE DIREITO PÚBLICO, LONDRINA,** 2008. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/viewFile/10956/9628>>. Acesso em: 24 jun. 2018.

JUNIOR, José Luiz. **Limitações no poder de tributar.** Direitonet. Disponível em: <<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/1935/Limitacoes-no-poder-de-tributar>>.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Breves comentários sobre a capacidade contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário,** n. No 10, p. pag. 12-18.

MASSUD, Rodrigo. **PIS/COFINS sobre vendas inadimplidas: regime de competência e expectativa de revisão jurisprudencial.** Revista Jus Navigandi. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/40989/pis-cofins-sobre-vendas-inadimplidas-regime-de-competencia-e-expectativa-de-revisao-jurisprudencial>>. Acesso em: 24 jun. 2018.

MATTOS, Aroldo Gomes de. “Vendas canceladas”: Dedução da base de Cálculo das Contribuições PIS/Cofins. **Revista Dialética de Direito Tributário,** n. 78, p. Pág 8-13 .

MOREIRA, André Mendes. **A clonagem (e assemelhados) de telefones celulares e o problema da recuperação do ICMS pago nessas operações**. ano III. São Paulo: MP Editora, 2006.

PAOLIELLO, Patrícia Brandão. **O princípio da capacidade contributiva**. Jus. Disponível em: <<https://jus.com.br/imprimir/4138/o-principio-da-capacidade-contributiva>>. Acesso em: 24 jun. 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6a Edição. São Paulo: Saraiva, 2016.

SEHN, Selen Solon. **Pis-cofins - Não Cumulatividade e Regimes de Incidência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SOUZA, Elaine Cristina Araujo; Katia Luiza Nobre de. **Créditos do PIS/PASEP e da COFINS**. 2a. ed. São Paulo: IOB Sage, 2017.

SRF. **ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF Nº 1, DE 20 DE JANEIRO DE 2004**. [s.l.]: DOU, 2004.

SRF, Coordenação de Tributação. **Solução de Consulta n 4 - Cosit**. [s.l.: s.n.], 2017.

VICENTINI, Marcelo Fonseca. Teoria Geral do Direito Tributário. *In: Direito Tributário pré-constitucional*. [s.l.: s.n.], 2016, p. 15.

XIMENES, Fernando Braz. **O princípio da capacidade contitutiva e sua relação com os princípios que implementam a justiça fiscal**. Boletim Jurídico. Disponível em: <<https://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/artigo/2470/o-principio-capacidade-contributiva-relacao-com-os-principios-implementam-justica-fiscal>>. Acesso em: 24 jun. 2018.

**Base jurisprudencial, judicial ou administrativa:**

BRASIL. TRF 4A REGIAO. **RECURSO ESPECIAL Nº 1.184.354 - RS (2010/0040177-8)** Relatora: Ministra Eliana Calmon, 2010. BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **RECURSO ESPECIAL Nº 1.172.027 - RJ (2009/0245739-4)**. [s.l: s.n.]. BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL (1988). Diário Oficial da União, Poder Executivo. **Disponível em:** [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 10 maio. 2018.

REL. MIN. HERMAN BENJAMIN. **Ofensa ao art. 535 do CPC não configurada. IPI. Fato gerador. Momento temporal. furto/roubo. Tradição. Condição resolutória. Capacidade contributiva subjetiva. Exação indevida.** BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. Processual civil e tributário, [s.d.].

**REFERÊNCIAS COMPLEMENTARES**

AMBRÓSIO, I. PIS E COFINS: INCIDENTES SOBRE AS VENDAS INADIMPLIDAS - ANÁLISE DA CONFORMIDADE AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, 2012.

ATALIBA, G. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. 9ª tir ed. [s.l.] Malheiros, 2008.

BARRETO, P. A. **Contribuições – regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

BARRETO, Aires Fernandino. **A Nova Cofins: Primeiros Apontamentos**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 103. São Paulo: Dialética, 2004, p. 11.

BECHO, R. L. **Lições de direito tributário – Teoria geral e constitucional**. 1. ed. [s.l.] Saraiva, 2011.



CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, A. T. DE. **Curso de teoria geral do direito**. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, P. DE B. **Curso direito tributário**. 27a. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.

CASTELLANI, F. F. **Contribuições especiais e sua destinação**. São Paulo: Noeses, 2009.

COÊLHO, S. C. N. **Contribuições no direito brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

**Ensaio e discurso sobre a interpretação / aplicação do direito**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

ESTRELLA, A. L. C. A NORMA ANTIELISÃO E SEUS EFEITOS - ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. **Revista Jurídica Virtual**, v. 3, n. 1, nov. 2001.

FERRAGUT, M. R. **Presunções no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FREITAS, V. P. DE. **Código Tributário Nacional Comentado**. [s.l: s.n.]. v. 4ed.

GAMA, T. L. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: [s.n.].

GRAU, E. R. O direito posto, o direito pressuposto e a doutrina efetiva do direito. In: **O que é a filosofia do direito?** [s.l.] Manoele, 2004.

GRECO, M. A.; GODOI, M. S. DE. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

HESSEN, J. **Teoria do conhecimento**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

**Lançamento tributário**. 2º ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MACHADO, H. DE B. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. VI ed. [s.l: s.n.].

MACHADO, H. DE B. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MAXIMILIANO, C. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

MELLO, C. A. B. DE. **Elementos de Direito Administrativo**. [s.l: s.n.].

**Obrigação tributária: uma introdução metodológica**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

PAULSEN, L. **Direito tributário**. 8. ed. Porto Alegre: [s.n.].

PAULSEN, L.; DE MELO, J. E. S. **Impostos Federais Estaduais e Municipais**. 10. ed. [s.l.] Livraria do Advogado Editora, 2016.

PEIXOTO, M. M.; MOREIRA JR., G. DE C. **PIS e COFINS à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Vol. 02 ed. São Paulo: MP, 2013.

PEIXOTO, M. M.; MOREIRA JR., G. DE C. **PIS e COFINS à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Volume 1 ed. São Paulo: MP, 2011.

**Tratado de direito tributário brasileiro. Idealização de Aliomar Baleeiro. V.4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.**

**VALLE, M. D. T. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E REGRAS-MATRIZES DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. [s.l.] UFPR, 2010.**

**VELLOSO, A. P. Contribuições: teoria geral – contribuições em espécie. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.**

**VENOSA, S. DE S. Introdução ao estudo do direito. São Paulo: Atlas, 2004.**