

O FATO GERADOR DAS CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS ANTE O REGIME DE COMPETÊNCIA CONTÁBIL

* Cristina Zanello¹

Resumo: É cada vez maior a utilização indiscriminada de princípios contábeis para interpretar normas jurídicas e até para influenciar a determinação do fato gerador de um tributo. No entanto, substituir o evento, receitas recebidas, por regime de caixa e disponibilidade ou presunção de entrada de receitas, por regime de competência, traz conseqüências graves para a justiça fiscal. Isto porque os regimes contábeis são utilizados para a análise do demonstrativo de resultado de forma ampla envolvendo despesas incorridas (ainda não pagas pela empresa a terceiros) e receitas geradas (aquelas ainda não recebidas de terceiros), para viabilizar a tomada de decisões, não se prestam para definir o fato gerador dos tributos. Este é o principal problema que se enfrenta nos casos das vendas inadimplidas por terceiros em que a presunção de entrada da receita acusada pelo faturamento é oferecida à tributação das Contribuições Sociais para o PIS e para a COFINS. No presente estudo, argumentos serão apresentados para, ao final, concluir-se que o Princípio da Competência Contábil não pode prevalecer sobre os Princípios Constitucionais da Legalidade e da Capacidade Econômica.

Palavras Chave: PIS, COFINS, regime de competência, princípio da legalidade, capacidade econômica, capacidade contributiva, vendas inadimplidas.

Sumário: 1. Introdução. 2. Caso Concreto e Jurisprudência. 3. Imprestabilidade do Regime de Competência como argumento jurídico. 4. Capacidade Contributiva e Capacidade Econômica. Conclusões.

1. Introdução

Argumentos como o regime de competência e a receita em potencial como fato gerador, têm sido utilizados pelo Judiciário na tentativa de solucionar lides que envolvem a incidência do PIS e da COFINS referente às vendas faturadas e não pagas por terceiros.

No entanto a utilização de um princípio contábil como argumento jurídico pelo próprio Judiciário, traduz-se no *Carnaval Tributário* escrito pelo saudoso Alfredo Augusto Becker (1999) e sem dúvida ofende os ditames da Constituição Federal brasileira.

Portanto, nas próximas linhas será demonstrada a incoerência, a ilegalidade e a inconstitucionalidade dos argumentos fundados no regime de competência, tomando-se por

¹ Advogada, Mestre em Direito Negocial pela UEL-PR, graduada em Direito pela PUC/PR, em Economia pela UFPR, especialista em Direito Empresarial. Atuou como advogada no corpo jurídico da COHAPAR, COPEL e FURUKAWA INDUSTRIAL S/A, é membro do Instituto de Direito Tributário de Curitiba, professora universitária e autora do Livro *Parcelamento de Débitos Tributários das Empresas/2010*.
www.cristinazanello.com.br

caminhos a análise de um caso concreto e o desenvolvimento da importância do princípio das capacidades contributiva e econômica no direito tributário.

2. Caso Concreto e Jurisprudência

A empresa que vendeu seus bens e serviços, emitiu nota fiscal fatura correspondente e não recebeu o valor contratado, por inadimplência dos clientes, tem sofrido a incidência do PIS e da COFINS sobre os valores a receber. As empresas têm questionado esta incidência sobre o valor das vendas inadimplidas sob a alegação de que este valor deveria ser deduzido das receitas totais, pela legislação, como ocorre com as vendas canceladas.

A esse passo, se faz necessária a análise dos argumentos utilizados nas decisões do Superior Tribunal de Justiça contrárias ao contribuinte, para demonstrar a falta de sustentabilidade dos mesmos, diante da correta interpretação da legislação vigente.

2.1 O argumento da equivalência entre vendas canceladas e venda inadimplidas não foi aceita pelo STJ:

(...)

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. O art. 108, § 2º, do CTN é expresso ao dispor que 'o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido'. 5. No cancelamento da venda ocorre o desfazimento do negócio jurídico, o que implica ausência de receita e, conseqüente, intributabilidade da operação. O distrato caracteriza-se, de um lado, pela devolução da mercadoria vendida, e de outro, pela anulação dos valores registrados como receita. 6. Embora da inadimplência possa resultar o cancelamento da venda e conseqüente devolução da mercadoria, a chamada 'venda inadimplida', caso não seja a operação efetivamente cancelada, importa em crédito para o vendedor, oponível ao comprador, subsistindo o fato impositivo das contribuições ao PIS e à COFINS" (REsp 953011/PR, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 25.9.2007, DJ 8.10.2007, p. 255).

Juridicamente, a tese da equivalência entre vendas canceladas e vendas inadimplidas realmente não sustenta a não incidência da COFINS sobre receitas que não ingressaram no patrimônio da empresa por inadimplência de terceiros.

O argumento sustentado pelo STJ baseia-se no fato de que nas vendas canceladas o negócio jurídico é desfeito, não gerando efeitos. Já quanto às vendas inadimplidas o contrato continua perfeito e acabado o não pagamento, gerando um crédito para a empresa contribuinte sobre o qual cabe a incidência dos tributos em questão. Para o Judiciário também não há como aceitar o argumento da exclusão das vendas inadimplidas da base de cálculo porque isto estaria ofendendo o princípio da legalidade, por falta de previsão legal.

Mas o problema não reside na equiparação com um item que foi excluído da tributação como dedução na base de cálculo do PIS e da COFINS. Independentemente das deduções previstas na legislação, **a COFINS não incide nas vendas inadimplidas em**

razão da inexistência do próprio fato jurídico tributável, como será melhor fundamentado nas decisões abaixo analisadas.

2.2 Observe-se a decisão do Superior Tribunal de Justiça em AgRg no REsp 956583 (2007/0124587-6 - 04/05/2009) que julgou improvido o Agravo Regimental que tomou por argumento o negócio jurídico como fato gerador ou fato jurídico tributável.

EMENTA

TRIBUTÁRIO – OPERAÇÃO COMERCIAL – INADIMPLÊNCIA – FATO GERADOR PERFEITO E ACABADO – INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA – SUPOSTA VIOLAÇÃO DO ART. 110 DO CTN – COMPETÊNCIA DO STF.

1. **O ulterior inadimplemento não constitui condição resolutiva da hipótese de incidência tributária, porquanto o fato gerador da operação de venda está perfeito e acabado**; por conseguinte, por falta de previsão normativa, a exclusão da obrigação tributária implicaria violação do princípio da legalidade. (grifados)

.....”

Mas o fato gerador da COFINS **não é** o faturamento na acepção de contrato perfeito e acabado e sim o faturamento na acepção de total das receitas AUFERIDAS, conforme estabelece o **Art. 1º, § 1º da Lei 10.833/03 e Arts. 2º e Art. 3º, § 1º da Lei 9718/98.**

Lei 10.833/03

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, **tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica**, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais **receitas auferidas pela pessoa jurídica.**

Lei 9.718/98

Art. 2º As contribuições para o **PIS/PASEP e a COFINS**, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base **no seu faturamento**, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior **corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.** (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Vide Lei nº 11.941, de 2009, grifado)

O que significam “**receitas auferidas**”? Com certeza **não serão receitas a receber** de acordo com a data expressa na fatura.

Receitas auferidas são receitas obtidas, já integradas ao patrimônio de quem as auferiu.

O fato jurídico tributável do PIS e da COFINS não está fundado em disponibilidade de receita como ocorre no imposto sobre a renda ou à presunção de entradas de receitas.

Quando o saudoso Alfredo Augusto Becker (1998. p. 481), mencionou sobre os fatos signos presuntivos de riqueza **não estava** se referindo à potencialidade de entrada do valor para fundamentar a capacidade contributiva, mas sim à possibilidade do sujeito passivo da obrigação tributária poder recolher ou não o tributo no momento do pagamento porque sua riqueza teria sofrido alguma alteração (desemprego, crise financeira, etc).

Assim, a aplicação da capacidade contributiva no momento da elaboração da lei para definir a base de cálculo e a alíquota, está fundada em elemento que já integra o patrimônio do contribuinte como, por exemplo, a propriedade de um imóvel urbano. É incontestável que a referida propriedade passa a certeza de que o valor do imóvel integra o patrimônio do contribuinte.

No entanto, se diz que há presunção de riqueza porque o contribuinte talvez não possa recolher o IPTU na data do vencimento, em razão da redução de sua capacidade econômica (capacidade contributiva acrescida da situação pessoal, circunstâncias de fato como o desemprego) por dificuldades financeiras. Lembrando que o não pagamento por motivo de sonegação com a intenção de prejudicar a Fazenda não autoriza a análise da capacidade econômica (ZANELLO, 2010, p. 211-221).

Portanto, a decisão em exame ofendeu o princípio da legalidade ao determinar o negócio jurídico como fato gerador do PIS e da COFINS, na hipótese das vendas inadimplidas.

2.3 O Superior Tribunal de Justiça decidiu que a receita em potencial a ser auferida é fato gerado do PIS e da COFINS quando, na verdade, a legislação diz que o fato gerador é a receita auferida.

"TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. VENDAS INADIMPLIDAS.

1. As vendas inadimplidas não podem ser equiparadas a vendas canceladas para fins de não fazer incidir o PIS e a COFINS.

*2. O inadimplemento do comprador não influi na descaracterização do fato gerador. **Há receita em potencial a ser auferida pela empresa.***

3. A exigência tributária não está vinculada ao êxito dos negócios privados.

4. A não-incidência do PIS e da COFINS só pode ocorrer nos casos determinados em lei. Aplicação do princípio da legalidade tributária.

5. Impossível, por construção jurisprudencial, instituir situação de não-incidência tributária.

6. Precedente: Resp 751.368/SC, rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma.

7. Recurso especial não-provido." (REsp 956.842/RS, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, julgado em 20.11.2007, DJ 12.12.2007 p. 408, grifado)

O argumento na decisão de que há **receita em potencial a ser auferida pela empresa**, no caso das vendas inadimplidas, **fere totalmente o princípio da legalidade, pois não pode haver incidência do PIS e da COFINS sobre receita em potencial**. A própria legislação do PIS e da COFINS diz que a receita deve ser AUFERIDA (Art. 1º, § 1º, da Lei 10.833/03 e Art. 3º, § 1º da Lei 9718/98).

A incidência sobre receita em potencial a ser auferida ofende também o princípio da capacidade contributiva, visto que a receita não integrou o patrimônio do contribuinte no caso das vendas inadimplidas. Oferecer a potencialidade da receita à tributação implica na caracterização do confisco, há enriquecimento ilícito da administração fazendária.

A seguir, outra decisão judicial que insiste nos argumentos contrários à capacidade contributiva e econômica.

2.4 A decisão do Superior Tribunal de Justiça no Resp. 751.368/SC, rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, alega a aplicação do regime de competência como fundamento para a tributação das vendas inadimplidas.

“.....

7. Ademais, 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. Mediante o aludido regime financeiro, o registro dos fatos contábeis é realizado a partir de seu comprometimento e não do efetivo desembolso ou ingresso da receita correspondente.

Ao contrário do que está dito na decisão acima transcrita, tanto a Constituição Federal como o Código Tributário Nacional **não autorizam a tributação sobre a receita em potencial a ser auferida**, como ocorre com o regime de competência.

3. Imprestabilidade do Regime de Competência como Argumento Jurídico para a Incidência do PIS e da COFINS.

O Regime de Competência é princípio contábil e tem sua função específica nos demonstrativos contábeis; existem limites para sua aplicação no Direito Tributário. O Código Tributário Nacional não permite a constituição do fato jurídico tributável pelo regime de competência contábil. Ademais é flagrantemente contrário aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da capacidade econômica.

O Princípio da Competência orienta o regime contábil de reconhecimento de receitas e despesas independentemente de recebimentos ou pagamentos, ou seja, as receitas e despesas são registradas na contabilidade quando geradas e incorridas,

respectivamente no momento da celebração do negócio jurídico como a compra e a venda, independentemente do pagamento.

Na Ciência Contábil, o regime de competência se presta a apreender o resultado da empresa (lucro ou prejuízo) **de uma forma mais elástica para a tomada de decisões**. Isto porque as receitas apenas contratadas e não auferidas é considerada gerada, o faturamento representa a transferência de propriedade independentemente do pagamento contratado. Quanto às despesas, mesmo sem ter ocorrido a saída, com o pagamento, serão consideradas como incorridas (MARION E YAMADA, p. 53-54, 2006).

Observe-se que para a contabilidade no regime de competência a tradição de um bem se faz pelo faturamento. Isto, que fique bem firmado, para efeito de análise dos resultados para tomadas de decisão. Isto confirma que o regime de competência trata-se de um princípio estritamente contábil e que, portanto, não tem o condão de gerar fato jurídico tributável. Principalmente, no caso do PIS e da COFINS que têm como fato gerador as receitas auferidas.

Ademais, o Art. 20, da Medida Provisória 2.158-35/2001, estabelece a aplicação do regime de caixa apenas para as empresas que adotarem o mesmo regime com relação ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, conforme abaixo transcrito:

Art. 20. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido somente poderão adotar o regime de caixa, para fins da incidência da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, na hipótese de adotar o mesmo critério em relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas e da CSLL.

Isto traz confusão para a aplicação dos dispositivos que determinam o fato gerador do PIS e da COFINS, antes transcritos. O regime de caixa se identifica com o fato gerador destas contribuições sociais, mas os regimes contábeis não prevalecem sobre o princípio da legalidade. Portanto, mesmo que o regime adotado pelo contribuinte, com relação ao IR e à CSLL seja o regime de competência isto não pode constituir fato gerador diverso do previsto no **Art. 1º, § 1º da Lei 10.833/03 e nos Arts. 2º e Art. 3º, § 1º da Lei 9718/98**.

3.1. Incoerência da interpretação do Art. 118 do CTN

Prossegue a decisão apresentando razões com base em interpretação incoerente do Art. 118 do Código Tributário Nacional (CTN).

8. Os pactos privados não influem na relação tributária, pela sua finalidade plurissubjetiva de satisfação das necessidades coletivas, não sendo lícito ao contribuinte repassar o ônus da inadimplência de outrem ao Fisco. É nesse sentido que o artigo 118 dispõe:

"Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos."

O Art. 118 do Código Tributário Nacional – CTN, não se presta para fundamentar a incidência da COFINS no caso das vendas inadimplidas porque não houve nulidade do negócio jurídico por atos do contribuinte ou de terceiros e nem o negócio jurídico com natureza criminosa.

Os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos mencionados no Art. 118, dizem respeito às nulidades decorrentes do negócio jurídico ilícito, ou vícios. **No caso das vendas inadimplidas, o negócio jurídico é lícito.**

Ricardo Lobo Torres (2005, p. 372), ao comentar o Art. 118 do CTN ensina: “se o cidadão pratica atividades ilícitas com consistência econômica deve pagar o tributo sobre o lucro obtido para não ser agraciado com tratamento desigual frente às pessoas que sofrem a incidência tributária sobre ganhos provenientes do trabalho honesto ou da propriedade legítima”.

Observe-se que a interpretação do Art. 118 do CTN não é cabível para justificar a tributação sobre a receita inadimplida no caso do PIS e da COFINS.

Ainda, segundo Eduardo Sabbag (2009, p. 616), ao comentar o Art. 118, “assim podem ser tributados os atos nulos e os atos ilícitos, prevalecendo o princípio da interpretação objetiva do fato gerador”.

Como será possível entender-se que, no caso de inadimplência de terceiros, o contribuinte estará transferindo algum ônus para o FISCO, sobre uma receita não auferida?

O fato gerador tem em sua essência o valor a ser tributado já integrado ao patrimônio do contribuinte. Assim como os valores originários de roubo, passam a integrar o patrimônio do criminoso justificando a tributação independentemente da origem criminosa.

Amílcar Falcão (1995, p. 27/28) sustenta ser o fato gerador da obrigação tributária um fato jurídico em sentido estrito, afirmando não ser ele para o Direito Tributário, um ato jurídico de conteúdo negocial ou um negócio jurídico. Neste sentido, ainda segundo o mesmo Amílcar Falcão, o fato gerador constitui-se em um critério, um índice ou um indício para aferição da capacidade econômica ou contributiva dos sujeitos aos quais se atribui. Em outras palavras, em sua essência o fato gerador é um fato econômico, ao qual o direito empresta relevo jurídico.

O fato gerador só ocorre com o recebimento das receitas este é o significado de receitas auferidas. No caso da COFINS a capacidade contributiva é a mensurada pelo valor do faturamento da empresa compreendendo o total das receitas AUFERIDAS.

Mas só haverá incidência de tributos diante da ocorrência do fato gerador e este precisa que o faturamento seja efetivo, não importa se o faturamento decorreu de negócio

jurídico ilícito (art. 118 do CTN). O que importa é a efetividade material do faturamento. O aspecto material do fato gerador, faturamento, é a entrada efetiva do valor em favor da empresa. Sem a entrada do valor faturado **não ocorre o fato gerador** do PIS e da COFINS. Vale dizer, a inadimplência afeta a constituição do fato gerador.

4. Capacidade Contributiva e Capacidade Econômica

A incidência de tributos sobre o valor em potencial das vendas inadimplidas, constantes nos registros contábeis, ofende a capacidade contributiva porque a receita correspondente ao faturamento não foi auferida.

A decisão em questão não tem fundamento no fato gerador do PIS e da COFINS, **porque, na verdade, sustenta-se na informação** legislativa sobre a base de cálculo que é o valor do faturamento. A base de cálculo é mensurada pelo resultado econômico do negócio jurídico (venda) onde consta o valor a ser faturado, ou seja, o potencial de receita.

No entanto, conhecer-se a base de cálculo do tributo em razão de um negócio jurídico perfeito (venda) não é o suficiente para a que haja a incidência das referidas contribuições, pois é necessária a ocorrência do fato gerador, ou seja, o recebimento da receita de acordo com o Art. 1º, § 1º, da Lei 10.833/03 e os Arts. 2º e 3º, § 1º da Lei 9718/98.

Um exemplo para elucidar melhor a questão seria o da incidência do IPVA. O fato gerador é a propriedade do veículo automotor. Esta propriedade faz presumir um valor que estará integrado ao patrimônio do contribuinte com a aquisição, não importando se a compra e venda do veículo é nula ou ilícita.

Logo, a decisão em questão está baseada apenas no conhecimento da base de cálculo, o que vem a ofender o princípio da capacidade contributiva e por conseqüência o princípio da capacidade econômica.

A capacidade contributiva, aplicada após a ocorrência do fato gerador alcança o momento da aplicação da lei (FAVEIRO, 2002, p. 169 e 175), e é acrescida do *plus* que denomina-se **pessoalidade (situação pessoal e circunstâncias de fato do sujeito passivo da obrigação tributária)**. O constituinte brasileiro deu a esta capacidade contributiva nome diverso – CAPACIDADE ECONÔMICA - para demonstrar que deve ser observada na fase da aplicação da lei, quando atua o Fisco, no momento do pagamento do tributo, conforme dita o , § 1º, Art. 145 da Constituição Federal.

Art. 145 A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a **capacidade econômica do contribuinte**, facultado à **administração tributária**, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, **identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte**.

Uma primeira leitura, o dispositivo acima passa a idéia de que a capacidade econômica aplica-se apenas para os impostos e que teria aplicação opcional pela administração tributária em virtude da expressão “facultado”.

No entanto, restringir aos impostos, a aplicação da capacidade contributiva acrescida dos aspectos pessoais do sujeito passivo da obrigação tributária (capacidade econômica), seria permitir o confisco tendo em vista a ausência de limitação da tributação para os outros tributos. Mas o Art. 150, inciso IV da CF/88 veda o confisco com relação aos tributos sendo, desta forma, cogente a observância da capacidade econômica para todas as espécies de tributos.

Outro aspecto importante se dá quanto à faculdade da administração tributária para aplicar a análise da capacidade econômica. A observância deste princípio é obrigatória na fase do pagamento do tributo.

Por oportuno, com fundamento em juristas dentre eles Francesco Mosqueti (1980, p. 277-279) e Roque Carrazza (1990, p. 97) - que chama a capacidade econômica de capacidade contributiva subjetiva -, é imprescindível lembrar que a capacidade econômica (condições gerais de sobrevivência com pagamento das necessidades essenciais e dos tributos) é a capacidade contributiva (capacidade para pagar o tributo) acrescida dos aspectos circunstanciais que envolvem o sujeito passivo da obrigação tributária no momento do pagamento (momento da aplicação da lei pela administração fazendária). Logo, a capacidade contributiva integra a capacidade econômica e, portanto, não existe sem esta. Já a capacidade econômica independe da existência da capacidade contributiva.

A ofensa à capacidade econômica pode ocorrer de duas formas:

a) pela omissão da Administração Fazendária no momento do pagamento dos tributos, quando o contribuinte pede o parcelamento de débitos tributários ou a transação em razão de dificuldades financeiras. Nesta hipótese, diante da obrigatoriedade da análise do Fisco, observa-se que institutos como o parcelamento de débitos tributários e a transação se prestam a dar efetividade ao princípio da capacidade econômica sendo inconstitucionais as proibições ao parcelamento previstas em lei por impedirem a análise do Fisco quanto à pessoalidade do sujeito passivo da obrigação tributária (ZANELLO, 2010, p. 164-185).

b) diante da ausência da capacidade contributiva efetiva pela **inocorrência** do fato jurídico tributável. Como no caso da exigência do PIS e da COFINS sobre o valor **das** vendas inadimplidas, quando estas contribuições têm por fato jurídico tributável as receitas **aferidas**.

Logo, neste caso, a capacidade contributiva não existe sendo que a incidência dos referidos tributos violam a capacidade econômica.

CONCLUSÕES:

Do exposto depreende-se que é ilegal e inconstitucional a incidência do PIS e da COFINS sobre o valor das vendas inadimplidas porque:

- 1- Ofende o Princípio da Legalidade, visto que não há correspondência entre a receita de vendas inadimplidas com a receita de vendas **auferidas**, fato jurídico tributável previsto na legislação que rege as duas contribuições;
- 2- Ofende o princípio da capacidade econômica prevista no § 1º, do Art. 145 da Constituição Federal;
- 3- Viola o Art. 118 do CTN, visto que o faturamento, no caso das vendas inadimplidas não constitui negócio jurídico nulo ou ilícito e nem opera efeitos de nulidade;
- 4- No caso dos tributos em questão o regime de competência não pode ser utilizado como argumento jurídico. Este princípio não prevalece sobre o princípio da legalidade tributária, da capacidade contributiva e da econômica, devendo ser observada a receita auferida e não em potencial a receber.
- 5- Ofende os princípios da isonomia e da legalidade, porque a Medida Provisória 2158-35/2001, determina a possibilidade de aplicação do regime de caixa para fins de incidência do PIS e da COFINS para empresas que adotarem o mesmo regime em relação ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Mas o regime de caixa é obrigatório para todos se significar receitas auferidas visto que este é o fato gerador das referidas contribuições.
- 6- Inobserva o princípio do não confisco, tendo em vista a incidência ilegal e inconstitucional sobre o valor das vendas inadimplidas, como assaz demonstrada anteriormente, caracteriza o enriquecimento ilícito do Estado.

REFERÊNCIAS

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 481-541.

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. 2a. ed. São Paulo : Lejus. 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 90.

FALCÃO. Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro: Forense, 1995, pág. 27/28 e 29.

FAVEIRO, Vitor. *O Estatuto do Contribuinte*. A pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito. Coimbra: Coimbra, 2002. p. 169 a 175.

MARION, José Carlos. YAMADA, Walter Nobuyuki. *Contabilidade Geral*. São Paulo. Atlas: 2006, p. 53-54).

MOSQUETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Traducción, Estudio y Notas Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vázquez. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 277-279.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 616.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 372.

ZANELLO, Cristina. *Parcelamento de Débitos Tributários das Empresas*. Curitiba: Juruá, 2010, p. 164-185 e 211-221.

.....

(artigo recebido em junho de 2010)