

Incidência de PIS e Cofins passa pela caracterização da indenização recebida

Ao dispor sobre o modo de financiamento da seguridade social, o artigo 195 da Constituição de 1988, em seu inciso I, *b*, prescreve a incidência da contribuição sobre a receita ou o faturamento das empresas. Assim, destinada a atender às despesas havidas pelo Instituto Nacional do Seguro Social com as atividades-fins das áreas da saúde, previdência e assistência social, foi instituída a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) pela Lei Complementar 70/91.

Por sua vez, a Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) foi instituída pela Lei Complementar 7/70, com a finalidade de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. O artigo 239 da Constituição, ao tratar da destinação da contribuição arrecadada para o PIS, recepcionou as disposições da legislação complementar.

Atualmente, tais contribuições estão disciplinadas nas Leis 9.718/98 (PIS e Cofins), 10.637/2002 (PIS não-cumulativo) e 10.833/2003 (Cofins não-cumulativa). Como se pode observar, o legislador ordinário determinou a incidência do PIS e da Cofins sobre o faturamento mensal, entendido este como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Em suma, a hipótese de incidência do PIS e da Cofins consiste no auferimento de receitas pela pessoa jurídica. É fácil perceber, neste primeiro momento, a impossibilidade, por disposição constitucional e legal, da incidência de tais contribuições sobre quantias que não correspondam a uma efetiva receita. Segundo Geraldo Ataliba “o conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que recebe”.[\[1\]](#)

Ricardo Mariz de Oliveira, após acurado estudo sobre o conceito de receita para fins de incidência das contribuições sociais em comento, a definiu como qualquer ingresso que se incorpore positivamente ao patrimônio empresarial, nos seguintes termos: “receita é algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio. Por conseguinte a receita é um ‘plus jurídico’ que se agrega ao patrimônio”.[\[2\]](#)

Assim, pode-se perceber desde já que as indenizações reparatórias de danos, mera recomposição patrimonial, não podem ser consideradas receita, justamente por não agregarem ao patrimônio, mas apenas o restaurar.

Ao analisar a constitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins pela Lei 9.718/98 [\[3\]](#), o Supremo Tribunal Federal confirmou seu posicionamento no sentido de que os institutos oriundos de outros ramos do direito, que são empregados pela Constituição, devem ser interpretados de forma a manter íntegra a acepção original do termo, de acordo com a regra prevista no artigo 110 do CTN.

Sendo assim, seguindo o raciocínio acima traçado, o conceito de receita que deve ser aplicado para fins de incidência do PIS e da Cofins tem relação direta com valores que agregam o patrimônio das pessoas jurídicas e geram riqueza.

Dessa forma, em respeito à supremacia constitucional, o intérprete não pode desvincular-se do conceito jurídico de receita, caracterizado, como se viu, na efetiva entrada financeira que gera riqueza, que passa a integrar positivamente o patrimônio da entidade.

Constata-se, inclusive, ser imprópria a expressão “receita não-auferida”, eis que somente é receita os valores efetivamente auferidos, obtidos, incorporados no patrimônio da pessoa jurídica.

É nítida, aliás, a redundância do texto infraconstitucional (artigo 1º da Lei 10.637/2002 e artigo 1º da Lei 10.833/2003, transcritos acima) ao estabelecer como fato gerador do PIS e da Cofins o faturamento mensal, assim entendido o total das “receitas auferidas” pela pessoa jurídica.

Ora, se é receita, necessariamente tal valor foi auferido pela sociedade, vindo a incorporar positivamente seu patrimônio. A interpretação que poderia ser feita, neste caso, é a de que o legislador teria se valido do pleonasma como figura de linguagem (não-vicioso), com o único escopo de reforçar o conceito de receita, cuja caracterização, como aludido, depende do efetivo auferimento.

Abstraindo isso, importa-nos deixar claro que a expressão utilizada pelo legislador não deixa dúvida — muito pelo contrário, reforça tal interpretação — de que somente o ingresso da receita nos cofres da empresa e o impacto positivo no seu patrimônio enseja a incidência do PIS e da Cofins.

Conceito de indenização, espécies e sua repercussão no patrimônio

Originária do latim “indemnitas”, a palavra indenização significa tornar idene, reparar, retribuir. Indenizar é, portanto, recompor, retirar a lesão ou o dano.

Existentes variadas espécies de dano, contudo, há que se reconhecer que não há uma única espécie de indenização. É dizer, se a lesão se dá em um bem jurídico de natureza patrimonial, há um tipo de indenização diversa do que se o bem lesado for extrapatrimonial (moral). Além disso, a lesão ao bem de natureza patrimonial pode atingir um patrimônio atual ou o ganho futuro, o que também gerará repercussões na natureza valor a indenizar.

Explicaremos melhor.

O dano ressarcido pela indenização pode ser um dano material em que há uma diminuição do patrimônio da pessoa física ou jurídica (dano emergente), ou pode ser um dano material que não enseja um decréscimo patrimonial, mas tão somente a perda da oportunidade de aumentá-lo (lucros cessantes), ou, ainda, pode ser um dano a um direito personalíssimo, sem repercussão direta do patrimônio (dano moral).

No caso dos danos patrimoniais, seja na hipótese de dano emergente (redução do patrimônio) ou no caso dos lucros cessantes (perda da oportunidade de incremento do patrimônio), a indenização visa a recompor a perda econômica sofrida pela pessoa lesada, restituindo o lesado ao *status quo ante*. Cuidado, destarte, de indenização-reposição, gênero que admite duas espécies (i) a indenização-reposição do

patrimônio (no caso do dano emergente) e a (ii) indenização-reposição do lucro (no caso dos lucros cessantes).

Lado outro, a indenização do dano moral (extrapatrimonial) não provoca a reposição do bem destruído — até porque impossível seria — mas em uma compensação para o ofendido, geralmente realizada com o pagamento de uma quantia em dinheiro. Trata-se da indenização-compensação.

Pois bem. Expostas as diferenças entre as espécies de indenização, percebe-se que cada qual produz repercussão diversa sobre o patrimônio da pessoa indenizada. A indenização-reposição do patrimônio nada acrescenta, apenas repõe.

A seu turno, a indenização-reposição do lucro repõe não o patrimônio subtraído, mas o lucro, o que resulta, à evidência, em um acréscimo patrimonial. Isso porque os lucros cessantes correspondem a uma mera expectativa de ganho e não a valores que já estavam incorporados no patrimônio quando do evento danoso. Considera-se, inclusive, que na indenização por lucros cessantes há uma compensação pela perda da oportunidade de que o lesado obtivesse novas riquezas.

Outrossim, a indenização-compensação, qual seja, a espécie de indenização cujo escopo é compensar a lesão de um bem economicamente não-mensurável, também enseja um acréscimo patrimonial. Ora, nesse caso, o patrimônio não suportou um decréscimo com o dano, ao passo que a compensação pelo dano tem natureza patrimonial, dada a impossibilidade de se repor o bem imaterial violado.

Incidência do PIS e da Cofins sobre indenizações

Como a indenização-reposição do patrimônio nada acrescenta ao patrimônio do contribuinte, não representa ingresso de receita. Quando se indeniza o dano emergente, o ingresso de dinheiro nos cofres da pessoa jurídica apenas e tão somente restitui uma perda patrimonial ocorrida em virtude da lesão.

Por isso é que, *verbi gratia*, a indenização recebida a título de justo preço no caso da perda compulsória da propriedade pela desapropriação não dá ensejo à incidência das contribuições federais. Com efeito, “os valores pagos a título de indenização por desapropriação de bem imóvel pelo poder Público, seja para fins de reforma agrária, seja por necessidade ou utilidade pública, tem natureza de indenização, ou seja, tem por objetivo a reposição do valor do bem de cuja propriedade foi privada”. Por isso, “o valor correspondente à indenização tem origem diversa do conceito de faturamento, eis que não deflui do exercício das atividades empresariais, principais ou acessórias. Consequentemente, não há que se falar em incidência do PIS ou da Cofins”.

Por sua vez, mercê da indenização por lucros cessantes representar não a simples reposição do patrimônio, mas a reposição do rendimento, ou da própria fonte do acréscimo patrimonial, o ingresso recebido sob a forma de indenização a esse título deverá sofrer a incidência tributária.

Por fim, no que diz respeito à incidência da tributação federal sobre indenizações a título de dano moral, embora o entendimento majoritário da jurisprudência seja no sentido da não-incidência, deve-se reconhecer que, por haver incremento patrimonial, daria ensejo à incidência das contribuições federais.

Em síntese, portanto, temos o seguinte: o PIS e a Cofins não incidem na indenização-reposição do dano, eis que, nela, não há falar em acréscimo patrimonial, apenas em recomposição da riqueza que foi

subtraída do patrimônio material em razão do dano emergente. De outra banda, as contribuições podem incidir sobre a indenização-reposição do lucro e na indenização-compensação, casos em que é nítido o aumento de riqueza, porquanto o patrimônio material não havia sido diminuído pelos lucros cessantes (apenas se deixou de ganhar, mas não se diminuiu a riqueza que existia) ou pelos danos morais (mero abalo moral, sem reflexo econômico-financeiro).

Em tempo, ressalve-se que, se o entendimento jurisprudencial que vem prevalecendo no caso do imposto de renda, no sentido da não-incidência do imposto federal em qualquer hipótese de indenização (seja por dano material ou moral), por coerência, tal interpretação também deverá ser trasladada ao PIS e a Cofins, ensejando a não-incidência das contribuições federais sobre tais parcelas.

A posição da Receita Federal e o entendimento já manifestado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

Da análise das soluções de consulta já publicadas, constata-se que a interpretação da Receita Federal do Brasil prevalece no sentido de que todo e qualquer tipo de indenização deve compor a base de cálculo do PIS e da Cofins. O órgão administrativo não se preocupou, até o momento, em diferenciar as espécies de indenização, apenas proclamou, na maioria dos casos, que os valores recebidos a título de indenização seriam considerados receita, o que caracterizaria hipótese de incidência das contribuições federais.

Assim, já se decidiu que (a) integra a receita bruta para efeito de cálculo da Cofins o valor recebido, pela pessoa jurídica, a título de indenização de seguro pela perda ou sinistro de seus bens do Ativo Permanente e do Circulante (Disit 07, Solução de Consulta nº 81, de 19.03.2007); que (b) os valores recebidos, na via judicial, a título de recuperação de despesa, constituem receita nova e deverão integrar a base de cálculo da Cofins, pois não estão relacionados entre as exclusões permitidas em lei (Disit 07, Solução de Consulta nº 127, de 19.11.2010); que (c) as indenizações, destinadas, exclusivamente, a compensar o ganho que deixou de ser auferido (lucros cessantes), recebidas por pessoas jurídicas, compõem a base de cálculo da Cofins (Disit 08, Solução de Consulta nº 63 de 16.03.2009); e que (d) as indenizações recebidas por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real ou presumido, destinadas a reparar danos patrimoniais integram a base de cálculo para fins de incidência da Cofins (Disit 09, Solução de Consulta nº, 126 de 28.03.2006).

Por outro lado, também já se decidiu que (a) o valor de indenização recebida em razão de furto, roubo, inutilização, deterioração ou destruição em sinistro de bens não compõe a base de cálculo da Cofins^[4] (Disit 09, Solução de Consulta nº 213, de 18.10.2011) e que (b) as indenizações recebidas pelas pessoas jurídicas optantes pelo Simples, destinadas, exclusivamente, a reparar danos patrimoniais, por não integrarem a receita bruta não serão tributadas pela Cofins (Disit 09, Solução de Consulta nº 126, de 28.03.2006).

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) já teve oportunidade de decidir, por sua 3ª Seção de Julgamento, no caso da indenização de seguros, que, tratando-se de ingressos eventuais relativos a recuperação de valores que integram o ativo, não se pode considerar as indenizações de seguros como receitas para fins de incidência da Cofins (Acórdão nº 3302-000.873, Recurso nº [896266](#), Processo nº 16366.003273/2007-81, 2ª Turma, 3ª Câmara, Sessão de 1/3/2011). Segundo o relator, Walber Jose da Silva, teria ficado demonstrado que as indenizações de seguro recebidas pela recorrente não afetaram seu patrimônio e nem seu resultado operacional. Aduziu que, “para ser receita, há que afetar o patrimônio da pessoa jurídica. A indenização de seguro tem a mesma natureza do bem sinistrado, já integrante do

patrimônio do segurado, e não se confunde com alienação de bens porque o segurado não realizou operação mercantil alguma”.

Ainda no que se refere às indenizações de seguros, também já havia decidido o então 2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que “tratando-se de ingressos eventuais relativos a recuperação de valores que integravam o ativo, não se pode considerar as indenizações de seguros ora discutidas como receitas para fins de incidência da contribuição” (Acórdão nº 201-78014, Recurso nº [225853](#), Processo nº 10930.005175/2003-17, 1ª Câmara, relatora Adriana Gomes Rêgo Galvão, Sessão de 9/11/2004).

Com efeito, no caso da indenização de seguros, em se tratando de típica indenização por dano emergente, não havendo acréscimo patrimonial, não há falar em incidência das contribuições, tal como demonstrado.[\[5\]](#)

Por outro lado, o Conselho já examinou situação em que a indenização representou incremento patrimonial e julgou pela incidência do PIS e da Cofins. Ao fundamento de que inexistiria previsão legal para que se excluam da base de cálculo das contribuições as receitas auferidas por indenizações judiciais/lucros cessantes, o 2º Conselho já decidiu pela incidência da contribuição, mormente quando tais ingressos se referem à reparação de danos ocorridos em imóvel rural de que a autuada não era proprietária, mas mera cessionária de direito de exploração de floresta nativa (Acórdão nº 203-10529, Recurso nº [228851](#), Processo nº 10980.005192/2004-40, Terceira Câmara, Relatora Maria Teresa Martínez López, Sessão de 8/11/2005).

No caso, pugnava a recorrente fosse desconsiderada a indenização como receita tributável, alegando que se referiria a danos patrimoniais e não a lucros cessantes e que o artigo 184, parágrafo 10, da Constituição de 1988 prevê a indenização para fins de reforma agrária, relativamente às benfeitorias e não somente pela terra nua; que a doutrina e a jurisprudência teriam o entendimento de que as indenizações por desapropriação de imóveis, ainda que com acréscimo patrimonial, não se submetem à incidência do imposto sobre a renda.

Todavia, entendeu a relatora que não se trataria de reparação de danos sofridos em bens do ativo da recorrente. Apesar da desapropriação para fins de reforma agrária, o termo “danos patrimoniais” não exprimiria a real natureza das indenizações contabilizadas. A recorrente seria apenas a cessionária dos direitos de exploração da floresta nativa existente no imóvel rural. Assim, não detendo a propriedade do imóvel objeto da ação de indenização judicial/ lucros cessantes, não lhe seriam atribuíveis os efeitos fiscais pretendidos, qual seja, de que seria mera reparação por “danos patrimoniais”. Neste caso, entendeu a relatora que a receita proveniente, quando muito, assumiria o caráter de reparação pela expectativa comercial que tinha pela potencial exploração da floresta nativa existente no imóvel rural. Consequentemente, seria devida a exigência fiscal.

Por todo o exposto, sem a pretensão de esgotar o tema, que deve merecer maiores estudos e atenção dos julgadores administrativos, podemos traçar algumas conclusões: (i) a hipótese de incidência do PIS e da Cofins consiste no auferimento de receitas pela pessoa jurídica; (ii) o conceito jurídico de receita, o qual não pode desvincular-se o intérprete, caracteriza-se pela efetiva entrada financeira, que passa a integrar positivamente o patrimônio da entidade; (iii) a palavra indenização designa realidades distintas, sendo imperiosa a identificação de suas espécies para que se possa ter a devida compreensão dos diferentes

efeitos jurídicos tributários por elas produzidos; (iv) a indenização por dano patrimonial do tipo emergente recompõe o patrimônio ofendido, sendo espécie denominada *indenização-reposição do patrimônio*; a indenização por dano patrimonial do tipo lucro cessante representa não a simples reposição do patrimônio, mas a reposição do rendimento ou da própria fonte do acréscimo patrimonial, sendo denominada *indenização-reposição do lucro*; derradeiramente, a indenização por dano moral nada recompõe, sendo uma espécie de indenização-compensação; (v) como o PIS e a Cofins são contribuições federais incidentes sobre as receitas, entendendo-se estas como ingressos positivos no patrimônio das pessoas jurídicas, sua incidência não seria possível no caso da indenização-reposição do patrimônio; (vi) o Fisco Federal não parece levar em consideração a análise das espécies de indenização para concluir, genericamente, que referidos ingressos financeiros devem ser submetidos à tributação pelas contribuições federais; (vii) por outro lado, o Conselho Administrativo de Recursos Tributários, nas poucas vezes em que se debruçou sobre o tema, soube diferenciar hipóteses de indenização-reposição do patrimônio — não tributável — em relação a caso de indenização-reposição do lucro — que deve ser tributada por impactar positivamente o patrimônio da entidade.

[1] ATALIBA, Geraldo. ISS e Base Imponível. *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*, 1º vol, Revista dos Tribunais, São Paulo: 1978, p. 88.

[2] OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Conceito de Receita como Hipótese de Incidência das Contribuições para a Seguridade Social (para Efeitos da COFINS e da Contribuição ao PIS), 1ª Quinzena de Janeiro de 2001 — nº 1/2001 — Caderno 1. São Paulo: IOB, p. 21.

[3] REs 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084 — vide comentários aduzidos em nota de rodapé *retro, in fine*.

[4] Por ocasião de incêndio, por exemplo, os créditos de PIS e Cofins originários da aquisição de insumos (estoques) de peças e acessórios deve ser estornados de acordo com o artigo 3º, § 13º, da Lei nº 10.833/2004: “parágrafo 13. Deverá ser estornado o crédito da Cofins relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação.” Por isso é que não pode haver a incidência de tais exações sobre indenização recebida por roubo de mercadoria, eis que não se trata de receita e a lei determina o estorno do crédito no caso de furto, roubo, inutilização, destruição em sinistros de mercadorias ou insumos. Ora, se a indenização fosse tributável pela Cofins, a lei não mandaria o contribuinte estornar o crédito nesses casos.

[5] Não se desconhece a existência de respeitável corrente doutrinária que defende que a “indenização” paga pelas seguradoras se configuraria receita para efeito da incidência do PIS e da Cofins. Argumenta-se que seria uma receita decorrente de um contrato aleatório, em que houve um ganho, um novo ingresso, decorrente de uma perda.

Date Created

20/01/2014