

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL – UFRGS
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

DANIEL MARCHIONATTI BARBOSA

NÃO-CUMULATIVIDADE DA COFINS E DO PIS

**Porto Alegre
2011**

DANIEL MARCHIONATTI BARBOSA

NÃO-CUMULATIVIDADE DA COFINS E DO PIS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre, sob a orientação do professor Luiz Felipe Silveira Difini.

UFRGS
Porto Alegre – 2011

Barbosa, Daniel Marchionatti.

Não-cumulatividade da Cofins e do PIS / Daniel Marchionatti Barbosa. -- Porto Alegre: UFRGS, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2011.

Orientador: Luiz Felipe Silveira Difini.

Dissertação (Mestrado) – Porto Alegre: UFRGS, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2011.

1. Direito Tributário. 2. Contribuições sociais. 3. Não-cumulatividade. 4. Cofins. 5. PIS.

DANIEL MARCHIONATTI BARBOSA
NÃO-CUMULATIVIDADE DA COFINS E DO PIS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre, sob a orientação do professor Luiz Felipe Silveira Difini.

Defendida e aprovada em 16 de maio de 2011.
Conceito A.

Prof. Dr. **LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI**
Doutor
Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS

Prof. Dr. **CEZAR SALDANHA SOUZA JUNIOR**
Doutor
Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS

Prof. Dr. **IGOR DANILEVICZ**
Doutor
Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS

Prof. Dr. **PAULO ANTONIO CALIENDO VELLOSO DA SILVEIRA**
Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul

RESUMO

Esta monografia tem por objetivo delimitar natureza jurídica, eficácia e conteúdo da não-cumulatividade da Cofins e do PIS, prevista no art. 195, §12, da Constituição, bem como avaliar a legislação em vigor quanto a sua compatibilidade com a Constituição.

Para tanto, inicia-se com histórico acerca da introdução da não-cumulatividade das contribuições. Após, avalia-se a aplicabilidade do art. 195, §12, definindo-se-lhe como norma de competência, limitadora ao poder de tributar, servindo como parâmetro de controle de constitucionalidade, inclusive em relação à legislação anterior a sua promulgação.

É analisado o conteúdo do art. 195, §12. Verifica-se a quais contribuições a norma se aplica, bem como o que deve ser entendido por “setores da atividade econômica” e por “não-cumulativas”.

Então, é avaliada a natureza jurídica da norma que prevê a não-cumulatividade das contribuições, verificando-se tratar de regra, contendo o conceito jurídico indeterminado não-cumulatividade.

São analisados critérios para concretização do conceito não-cumulatividade. Após, são verificados outros critérios de delimitação do espaço de decisão do legislador na configuração das contribuições que não decorrem diretamente do conceito jurídico indeterminado não-cumulatividade, mas de sua articulação com a estrutura das contribuições em questão, ou com o princípio da igualdade.

Na segunda parte do trabalho, é verificada a compatibilidade da legislação em vigor com a Constituição. Avalia-se a constitucionalidade das escolhas do legislador quanto ao método de cálculo, tipo e modalidade de tributo e alíquota de apuração de créditos.

Palavras-chave: Contribuições sociais. 1. Não-cumulatividade. 2. Cofins. 3. PIS.

ABSTRACT

This work aims to define the legal nature, content and effectiveness of the non-accumulation clause, provided in art. 195, § 12 of the Constitution, for the social security taxes Cofins and PIS, levied on incomes, and to evaluate the current legislation regarding its compatibility with the Constitution.

To do so, it starts with a brief history of the non-cumulative contributions. Afterwards, evaluates the applicability of art. 195, § 12, defining it as a standard of competence, limiting the taxation power, serving as a control parameter of judicial review.

After that, it analyzes the content of art. 195, § 12. Inquires to which taxes it applies, as well as what is meant by "economic sectors" and "non-cumulative."

Then, it evaluates the legal nature of the constitutional statute in which the non-cumulative contributions are state. The non-accumulation clause is defined as a rule that contains the indeterminate legal standard non-accumulation.

Afterwards, it analyzes the criteria for establishing the area of decision of the legislature in filling the standard. Following, are checked other criteria to define the scope of the legislature's decision.

The second part of the work verifies the compatibility of existing legislation with the Constitution. It evaluates the constitutionality of the legislature's choices regarding the method of calculation, type and form of tax rate and calculation of credits.

Keywords: Social security taxes. 1. Non-accumulation. 2. Cofins. 3. PIS.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
PARTE I - NÃO CUMULATIVIDADE DA COFINS E DO PIS: NATUREZA JURÍDICA, CONTEÚDO, EFICÁCIA.....	
JURÍDICA, CONTEÚDO, EFICÁCIA.....	13
Capítulo 1: Adoção da não-cumulatividade das contribuições	13
1.1 As contribuições sociais no direito brasileiro	13
1.1.1 Cofins.....	16
1.1.2 PIS	17
1.1.3 Cofins-Importação e PIS-Importação	18
1.2 Implantação da não-cumulatividade das contribuições.....	19
1.3 Regimes de tributação das contribuições.....	20
Capítulo 2: Aplicabilidade do art. 195, §12.....	23
2.1 Norma de competência	24
2.2 Norma limitadora ao poder de tributar.....	24
2.3 Parâmetro de controle de constitucionalidade	25
2.4 Aplicabilidade à legislação anterior.....	26
Capítulo 3: Elementos do art. 195, §12.....	27
3.1 Contribuições às quais a norma se aplica	27
3.1.1 Autonomia da não-cumulatividade entre as contribuições	30
3.2 Setores da atividade econômica.....	31
3.3 A expressão não-cumulativas.....	33
Capítulo 4: Não-cumulatividade como norma.....	34
4.1 Regra Versus Princípio	35
4.1.1 Critério do início de definição	35
4.1.2 Critério do caráter hipotético-condicional	36
4.1.3 Critério do modo final de aplicação	37
4.1.4 Critério do conflito normativo.....	38
4.1.5 Critério da preponderância.....	39
4.2 Conclusões parciais	40
4.3 A questão da máxima eficácia aplicativa.....	42
Capítulo 5: Não-cumulatividade como conceito indeterminado.....	43
5.1 Técnica de tributação e conceito jurídico indeterminado	43
5.2 Vagueza do conceito não-cumulatividade	45
Capítulo 6: Concretização da não-cumulatividade pela técnica	47
6.1 Técnica da não-cumulatividade: generalidades	47
6.1.1 Histórico	48
6.1.2 Objetivos.....	49
6.1.3 Não-cumulatividade x tributação monofásica.....	51
6.1.4 Tributação sobre o consumo e capacidade contributiva.....	53
6.2 Resultados da técnica	55

6.2.1 Método de cálculo	55
6.2.2 Variantes do método de cálculo	56
6.2.3 Tipo e modalidade	57
6.3 Não-cumulatividade plena ou restringível?	60
6.4 Conclusões parciais	62
Capítulo 7: Delimitação da atuação do legislador pela analogia ao IPI e ICMS.....	63
7.1 Recurso ao IPI e ICMS	63
Capítulo 8: Delimitação da atuação do legislador pela estrutura das contribuições	65
8.1 Fato gerador unipessoal e não-cumulatividade	66
8.2 Características que servirão para delimitação do espaço de decisão do legislador	71
8.2.1 Eleição do fato gerador e base de cálculo	71
8.2.2 Submissão simultânea dos contribuintes a regimes contributivos diversos.....	72
PARTE II - NÃO CUMULATIVIDADE DA COFINS E DO PIS: ESTRUTURAÇÃO	
DA SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA E LEGISLAÇÃO.....	74
Capítulo 1: Método de cálculo.....	76
1.1 Limites à determinação do método de cálculo	77
1.2 Compatibilidade da legislação	77
1.3 Natureza jurídica dos créditos	81
Capítulo 2: Tipo e modalidade de não-cumulatividade.....	83
2.1 Créditos indiscutíveis	84
2.1.1 Aquisição de bens destinados à revenda	84
2.1.2 Aquisição de insumos	86
2.2 Créditos discutíveis	89
2.2.1 A base de cálculo e abstração quanto à atividade empresarial.....	90
2.2.2 Apuração de créditos e consideração da atividade empresarial	91
2.2.3 Dever de coerência do legislador.....	91
2.3 Alcance do tipo consumo e da dedução financeira	94
2.3.1 Operações excluídas a priori	95
2.3.2 Despesas não necessárias à atividade empresarial	96
2.4 Compatibilidade da legislação quanto ao tipo	97
2.5 Compatibilidade da legislação quanto à modalidade	97
Capítulo 3: Alíquota de apuração dos créditos.....	98
3.1 Redução do valor dos créditos	99
3.2 Compatibilidade da legislação	101
CONCLUSÕES.....	102
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	109

INTRODUÇÃO

Em 2002, a Medida Provisória 66/2002 implantou a não-cumulatividade para o PIS. Foi convertida na Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

A Medida Provisória 135/2003 implantou a não-cumulatividade também em relação à Cofins. Após a adoção dessa Medida Provisória, mas antes de sua conversão na Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003, introduziu o §12 no art. 195 da Constituição da República, com a seguinte redação:

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

Com isso, a não-cumulatividade das contribuições passou a ter previsão constitucional, a qual entrou em vigor após a promulgação da lei que estabeleceu a não-cumulatividade do PIS e após a adoção da medida provisória que estabeleceu a não-cumulatividade da Cofins – mas antes da conversão desta em lei.

Ao contrário do IPI e ICMS, em relação aos quais a própria Constituição define como será a não-cumulatividade, o texto constitucional pouco ou nada disse acerca de como seria a não-cumulatividade das contribuições.

Já a legislação ordinária desenvolveu a não-cumulatividade, mas foi restritiva quanto ao direito dos contribuintes de neutralizar contribuições incidentes em diversas modalidades de operação de entrada.

Em resumo, o que se tem é uma norma constitucional pouco clara quanto a seu conteúdo e de duvidosa interação com a legislação anterior a sua vigência. No plano legal, há uma legislação restritiva quanto aos interesses dos contribuintes. Isso

tudo em relação a tributos com uma larga base de incidência – receita das pessoas jurídicas – e que representam um ônus econômico importante – somadas as alíquotas, 9,25% do total de receitas das pessoas jurídicas.

Trata-se de cenário fértil para a propagação de conflitos judiciais entre contribuintes e fisco. De fato, a prática mostra que o número de ações contestando aspectos da não-cumulatividade das contribuições cresce paulatinamente. Atualmente, representam grande parte do contencioso fiscal em tramitação na justiça federal.

Além disso, há sempre a desconfiança, por parte dos contribuintes, de que o direito à neutralização da carga tributária acumulada possa vir a ser reduzido por alterações na legislação ordinária.

Em suma, há um campo de conflito importante que merece atenção doutrinária. O número cada vez maior de artigos de periódicos e capítulos de livro (dentro do possível, citados ao longo deste trabalho) que se debruçam sobre o tema é um indicativo da importância do conflito.

Entretanto, uma análise mais exauriente, focada apenas na não-cumulatividade das contribuições, ainda era cabível¹. A essa análise se propõe a presente dissertação.

O método de trabalho baseou-se na análise da legislação, doutrina e jurisprudência disponíveis.

A análise do objeto foi dividida em duas partes. Na primeira, são definidos os marcos teóricos da análise, enfatizando-se o art. 195, §12, da Constituição. Na segunda parte do trabalho, as limitações ao legislador na estruturação da não-cumulatividade das contribuições são aprofundadas, bem como é verificada a compatibilidade da legislação em vigor com a Constituição.

A primeira parte do trabalho inicia pela análise do art. 195, §12, da Constituição, quanto a seu histórico e aplicabilidade, e decomposição do dispositivo quanto a seus elementos.

Após, o foco volta-se ao elemento não-cumulatividade, o qual passa a ser analisado quanto a seu caráter normativo – regra, princípio, conceito jurídico

¹ Dentre as poucas obras que tratam exclusivamente sobre o tema, destacam-se o livro de Fernandes e Martins (2007) e a dissertação de Madeira (2009).

indeterminado.

Passa-se, então, a estudar os critérios de concretização desse conceito jurídico. Primeiramente, pelo recurso à técnica da não-cumulatividade, verificam-se quais os diferentes métodos de cálculo, tipo e modalidade de tributo, mais ou menos favoráveis aos contribuintes, podem ser adotados, sem descaracterizar a não-cumulatividade.

Após, passa-se à análise de outros critérios que, articulados à não-cumulatividade, sirvam de delimitação à atuação do legislador. Cogita-se concretizar o conceito não-cumulatividade utilizando a analogia com as disposições constitucionais sobre o IPI e o ICMS.

Indo além, estuda-se a utilização das características específicas do tributo em questão – fato gerador e base de cálculo, submissão simultânea de contribuintes a regimes diferentes – para delimitar a atuação do legislador, seja por razões de ordem lógica – algumas escolhas são de impossível conciliação com aspectos das contribuições – seja mediante a invocação de outras normas jurídicas. Quanto à última hipótese, estuda-se a possibilidade de invocar o dever de coerência do legislador, decorrente do princípio da igualdade, para afastar limitações aos direitos de crédito.

Na segunda parte do trabalho, são analisadas mais concretamente as decisões disponíveis ao legislador na definição do método de cálculo, suas variantes, tipo e modalidade de tributo, bem como a definição do valor de créditos a serem apurados pelo contribuinte. São cotejadas as soluções possíveis com a legislação em vigor atualmente.

Quanto ao método de cálculo, verifica-se se, em face do fato gerador receita, seria possível ao legislador adotar método não-subtrativo. Também se verifica que a submissão simultânea de vários contribuintes a diferentes sistemáticas de arrecadação impede a adoção do método subtrativo tradicional de imposto sobre imposto com faturas, tendo o legislador optado por um método variante, denominado indireto subtrativo.

Quanto ao tipo e modalidade, verifica-se se, em face da eleição da receita como base de cálculo, a qual abstrai a relação do ingresso com a atividade empresarial, em desfavor do contribuinte, é exigível que o legislador, por dever de coerência,

mantenha a abstração na apuração dos créditos sobre despesas.

Por fim, é analisado o valor dos créditos a serem apurados pelos contribuintes, bem como a possibilidade de sua redução, por diminuição de alíquota ou base de cálculo. Verifica-se se a alíquota de apuração de créditos deve ser pelo menos igual àquela de tributação das operações de saída, sem possibilidade da redução da base de apuração.

PARTE I - NÃO CUMULATIVIDADE DA COFINS E DO PIS: NATUREZA JURÍDICA, CONTEÚDO, EFICÁCIA

Capítulo 1: Adoção da não-cumulatividade das contribuições

Neste primeiro capítulo, analisa-se brevemente a figura das contribuições sociais no direito brasileiro, bem como as características gerais das contribuições em análise – Cofins e PIS. Depois, analisa-se a evolução normativa da adoção da não-cumulatividade das contribuições. Por fim, traça-se um panorama dos regimes contributivos de tais tributos.

1.1 As contribuições sociais no direito brasileiro

A definição de contribuição social não é tarefa fácil. A própria natureza tributária das contribuições sociais já foi alvo de sérias dúvidas, superadas pela formação de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a partir do Recurso Extraordinário 146.733, julgado em 29/6/92², afirmando que as contribuições sociais são tributos.

Quanto às características das contribuições sociais, para os fins desse trabalho, basta ficar com as aceitas mais tranquilamente pela doutrina. Em primeiro lugar, as contribuições sociais são tributos com hipótese de incidência desvinculada da atuação estatal, o que as aproxima dos impostos e afasta das taxas. Em segundo lugar, o produto da arrecadação das contribuições sociais é afetado a uma finalidade estatal específica. Como sintetiza Velloso (2010, p. 45), a contribuição social é tributo que, *“apesar de ter hipótese de incidência desvinculada de atuações estatais, é*

² Greco segue defendendo que as contribuições sociais não têm natureza tributária (2000, p. 75), muito embora, atualmente, esteja praticamente isolado.

juridicamente afetado à realização de finalidade específica”.

Dentre as controvérsias sobre as características das contribuições, a mais importante é quanto à essencialidade da referibilidade do tributo a um grupo social ou econômico e a um benefício específico ou indireto. Danilevicz afirma a referibilidade como essencial (2008):

Contribuição é o tributo que deve observar a existência de um grupo, instituída com base em uma razão específica, em que determinada entidade zelará pelos interesses do setor a que o grupo pertence, cujos recursos dela oriundos serão destinados ao referido ente como meio para realizar sua função ou o próprio valor arrecadado através dela será agente de transformação da realidade sócio-econômica.

A referibilidade, no entanto, tem sido contraposta ao princípio da solidariedade. A Emenda Constitucional 41/03 introduziu o §18 no art. 40 da Constituição, prevendo a cobrança de contribuições sociais sobre aposentadorias e pensões instituídas pelo regime público. Aposentados e pensionistas têm direito adquirido ao benefício que recebem, não são mais segurados ao regime público e, por consequência, não têm expectativa de fruir benefícios referíveis a tais contribuições. Apesar disso, o Supremo Tribunal Federal invocou o princípio da solidariedade social, no julgamento das Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade ADI 3.105 e ADI 3.128, em 18/8/04, para afirmar a constitucionalidade das contribuições dos aposentados e pensionistas.

Assim, ao menos aparentemente, a referibilidade fica afastada como característica essencial das contribuições sociais. Paulsen (2010, p. 370) sustenta que, em relação às contribuições securitárias, a solidariedade social promove “*atenuação à referibilidade característica das contribuições especiais*”.

Além disso, uma disposição constitucional provisória desvincula da finalidade prevista 20% do valor arrecado pela União com as contribuições (art. 76 do

ADCT)³.

No Brasil, as contribuições sociais são utilizadas como estratégia de financiamento não apenas da previdência social, mas da seguridade social e outros ramos do serviço público. Isso é explicável em face da estrutura de repartição da receitas adotada pela Constituição. Ao contrário dos impostos sobre renda e consumo, em relação aos quais a Constituição adota a repartição de receitas entre os entes federativos, a criação, administração e arrecadação das contribuições sociais é, em regra, centralizada pela União⁴.

O alargamento das contribuições instrumentaliza o crescimento do Estado na esfera da União, colocando em risco a federação. Torres (2007, p. 24-25) refere:

A partir da década de 1970, criaram-se algumas contribuições sociais exóticas, genuinamente brasileiras, que não encontram paralelo de monta no direito tributário das nações cultas ou incultas. [...]

Algumas causas explicam a anomalia:

a) transferia-se a responsabilidade pelo pagamento do tributo para o empresariado ou para a sociedade em geral, retirando dos ombros dos beneficiários da seguridade social o ônus financeiro da tributação e tornando-a invisível;

b) ladeava-se a obrigação constitucional do repasse do produto da arrecadação aos Estados e Municípios, pois a União se apossava da totalidade dos recursos.

Quer dizer: montou-se um perverso sistema de impostos com destinação especial, distorcendo-se inteiramente a natureza e a finalidade das contribuições sociais.

A despeito das considerações de ordem federativa, a Constituição prevê diversas contribuições sociais (art. 195) e ainda confere ao legislador da União a competência para criar contribuições novas (art. 195, §4º).

³ Inserida para vigor de 2000 a 2003 pela Emenda Constitucional 27/2000, a Desvinculação de Receitas da União, DRU, foi prorrogada até 2007 pela Emenda 42/2003 e até 2011 pela Emenda 56/2007.

⁴ Excetuam-se as contribuições para a seguridade social dos servidores estaduais e municipais (art. 149, §1º), instituídas e arrecadas por estados e municípios, a contribuição para custeio da iluminação pública (art. 149-A), instituída e arrecada pelos municípios, e a Cide-Combustíveis (art. 177, §4º), cujo produto da arrecadação é distribuído aos estados (art. 159, inciso III).

Ao trabalho interessam duas das contribuições sociais: Cofins e PIS.

1.1.1 Cofins

A Cofins foi instituída em substituição à antiga contribuição para o Fundo de Investimento Social - Finsocial.

A contribuição ao Finsocial foi instituída pelo Decreto-lei 1.940/82, e tinha por objetivo, inicialmente, custear investimentos de “*caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, e amparo ao pequeno agricultor*”. Com a Lei 7.611/87, foi incluído também a “*justiça*” entre os investimentos a serem custeados.

O fundamento da instituição foi o art. 21, §2º, inciso I, da Constituição então vigente (*A União pode instituir contribuições, observada a faculdade prevista no item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social*).

A contribuição era de 0,5% sobre a receita das pessoas jurídicas (art. 1º, §1º, Decreto-lei 1.940/82).

Com o advento da Constituição de 1988, a Lei Complementar 70/91 extinguiu o Finsocial e instituiu a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins, destinada “*às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social*” (art. 1º). O fundamento constitucional passou a ser o art. 195, inciso I, da nova Constituição – *A seguridade social será financiada [...] mediante recursos provenientes [...] das seguintes contribuições sociais dos empregadores, incidente sobre [...] o faturamento.*

A base de cálculo da nova contribuição era o faturamento – e não mais a receita, e a alíquota de 2% (art 2º).

Posteriormente, a Lei 9.718/98 alargou a base de cálculo, redefinindo o faturamento como sendo a receita da pessoa jurídica (art. 2º), bem como aumentou a alíquota da contribuição para 3%.

Logo após a edição da Lei 9.718/98, entrou em vigor a Emenda Constitucional 20/98, a qual alterou o art. 195, inciso I, para prever a instituição das contribuições sobre a receita⁵. No entanto, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do dispositivo de lei que alargou a base de cálculo, sob o fundamento de que a emenda constitucional não valida a lei originalmente inconstitucional, no julgamento do RE 346.084, em 9/11/05.

Já o aumento da alíquota foi considerado constitucional no julgamento do Recurso Extraordinário 527.602, em 5/8/09.

Por fim, o regime não-cumulativo foi instituído, conforme será descrito, passando a conviver com o regime cumulativo.

1.1.2 PIS

A contribuição ao Programa de Integração Social – PIS⁶ – foi instituída pela Lei Complementar 7/70. O programa era “*destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas*” (art. 1º).

O fundamento da instituição foi o art. 165, inciso V, da Constituição então vigente (*A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social: V - integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei*).

Os contribuintes eram as empresas, a base de cálculo o faturamento, e a alíquota inicialmente era de 0,15%, com previsão de crescimento anual até chegar em 0,5% em 1974 (art. 3º, b).

⁵ Para uma análise das diferenças entre receita (operacional e não-operacional) e faturamento, ver Minatel (2005).

⁶ Muito embora o nome do tributo seja “a contribuição ao PIS”, é corriqueira a referência elíptica “o PIS”, a qual adotaremos no decorrer deste trabalho, por razões de praticidade. Por exemplo, ao invés de “a contribuição ao PIS foi criada...”, usaremos “o PIS foi criado”.

Os Decretos-leis 2.445/88 e 2.449/88 promoveram aumentos da base de cálculo e alíquotas previstas na Lei Complementar 7/70, mas foram julgados inconstitucionais por vício formal pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário 148.754, em 24/6/93.

A declaração de inconstitucionalidade no controle difuso levou o Senado a suspender a execução dos Decretos-Leis por meio da Resolução 49/95.

A Constituição de 1988 recepcionou a contribuição, passando a prever que seria destinada a custear o programa do seguro-desemprego e o abono de um salário mínimo anual aos empregados que percebam até dois salários mínimos de remuneração mensal de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (art. 239).

Posteriormente, a Lei 9.718/98 alargou a base de cálculo redefinindo o faturamento como sendo a receita da pessoa jurídica (art. 2º), mas teve sua inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário 527.602, julgado em 5/8/09.

Por fim, o regime não-cumulativo foi instituído, conforme será descrito, passando a conviver com o regime cumulativo.

1.1.3 Cofins-Importação e PIS-Importação

A Cofins-Importação e o PIS-Importação foram instituídos pela Lei 10.865/04.

O fundamento da instituição foi o art. 195, inciso IV, da Constituição, incluído pela Emenda Constitucional 42/03 (*A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [...] do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar*).

A contribuição incide sobre a importação de bens e serviços. Os contribuintes são os importadores, contratantes ou beneficiários dos serviços (art. 5º).

A alíquota geral é idêntica àquelas do Cofins e PIS não-cumulativos – 1,65% para o PIS-Importação e 7,6% para a Cofins-Importação – havendo outras alíquotas especificadas (art. 8º).

As despesas com Cofins-Importação e PIS-Importação dão, aos contribuintes da Cofins e do PIS não-cumulativos, direito à apuração de créditos (art. 15)⁷.

1.2 Implantação da não-cumulatividade das contribuições

A não-cumulatividade foi implantada primeiramente para o PIS, em face da adoção da Medida Provisória 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

A Medida Provisória 135, de 30 de outubro de 2003, implantou a não-cumulatividade também em relação à Cofins. Após a adoção dessa Medida Provisória, mas antes de sua conversão na Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003, introduziu o §12 no art. 195 da Constituição da República, com a seguinte redação:

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

Com isso, a não-cumulatividade da Cofins – contribuição incidente na forma do inciso I, b, do art. 197 – passou a ter previsão constitucional. Para o PIS, não há previsão expressa no texto da constitucional. No entanto, como se verá, o art. 195, §12, também se aplica ao PIS.

⁷ Para os contribuintes sujeitos ao regime cumulativo, as alíquotas das contribuições sobre importação são idênticas àquelas do regime não-cumulativo – 1,65% para o PIS-Importação e 7,6% para a Cofins-Importação – mas não há direito a créditos. Evidentemente, os contribuintes sujeitos à cumulatividade defendem a inconstitucionalidade dessas alíquotas, sob alegação de violação à igualdade.

A Emenda Constitucional 42/03 introduziu também o inciso IV no art. 195, prevendo a possibilidade de exigência de contribuição “*do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar*”. Essa competência foi exercida com a instituição da Cofins-Importação e do PIS-Importação, pela Medida Provisória 164/04, convertida na Lei 10.865/04.

Muito embora a Cofins e o PIS tenham fatos geradores diversos da Cofins-Importação e do PIS-Importação, há previsão de aproveitamento de créditos com base nas despesas de importação para desconto com aquelas contribuições (arts. 15 a 17 da Lei 10.865/04).

1.3 Regimes de tributação das contribuições

As contribuições não são exigidas uniformemente de todos os contribuintes. Em verdade, há diversos regimes de contribuição, em razão da pessoa do contribuinte ou do fato gerador⁸.

Os contribuintes são as pessoas jurídicas e outros a elas ou equiparados. São aplicáveis os seguintes regimes contributivos:

a) Simples: O Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional – permite à microempresa ou empresa de pequeno porte aderente o pagamento unificado de diversos tributos, dentre eles a Cofins e o PIS (art. 12 da Lei Complementar 123/06).

Trata-se de regime cumulativo. Na verdade, a Cofins e o PIS são recolhidos de forma unificada com outros tributos, sem sequer haver discriminação de alíquota (art. 13 da Lei Complementar 123/06).

b) Cumulativo: O regime cumulativo é regido pela Lei 9.718/98.

Estão sujeitos a este regime as pessoas jurídicas e as receitas enumeradas

⁸ Neste trabalho, explicam-se tais regimes apenas na medida do indispensável à compreensão do objeto estudado. Para uma descrição completa da complexidade dos regimes impositivos, consultar Petry (2007a).

no art. 8º da Lei 10.637/02 e no art. 10 da Lei 10.833/03.

Quanto às pessoas jurídicas, o fator principal de inclusão no regime cumulativo é a apuração do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou arbitrado.

Além disso, algumas receitas são excluídas do regime não-cumulativo e incluídas no cumulativo, mesmo para as pessoas enquadradas naquele regime (tais hipóteses são enumeradas nos parágrafos do art. 2º da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03).

No regime cumulativo, a Cofins e o PIS incidem sobre o faturamento, pelas alíquotas de 3% e 0,75% para cada uma (art. 8º da Lei 9.718/98, em vigor conforme art. 10 da Lei 10.833/03). Não há direito à apuração de créditos em relação a despesas.

c) Não-cumulativo: O regime não-cumulativo é regido pela Lei 10.637/02 e pela Lei 10.833/03.

Estão sujeitas a este regime as pessoas jurídicas não excluídas pelo art. 8º da Lei 10.637/02 e art. 10 da Lei 10.833/03, bem como as receitas em geral dessas empresas, não excluídas pelos mesmos dispositivos.

Quanto às pessoas jurídicas, o fator principal de inclusão no regime não-cumulativo é a apuração do imposto sobre a renda com base no lucro real. Todas as pessoas jurídicas podem optar por apurar o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica pelo lucro real. Além disso, na forma do art. 14 da Lei 9.718/98, há pessoas jurídicas obrigadas à apuração pelo lucro real:

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos

e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

A principal hipótese de obrigatoriedade é a receita elevada (inciso I), pelo que acabam incluídas nessa forma de apuração as pessoas jurídicas de grande porte. Assim, em regra, **são as grandes empresas os contribuintes sujeitos ao regime não-cumulativo.**

Como mencionado, algumas receitas são excluídas do regime não-cumulativo e incluídas no cumulativo, mesmo para as pessoas enquadradas naquele regime (tais hipóteses são enumeradas nos parágrafos do art. 2º da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03).

Na não-cumulatividade, a Cofins e o PIS incidem sobre o total das receitas, pelas alíquotas de 7,6% para a Cofins e 1,65% para o PIS, possibilitando a dedução de créditos apurados sobre o valor das operações de entrada.

d) Monofásico: O regime monofásico é aplicado exclusivamente para alguns produtos legalmente enumerados, dentre eles gasolina, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo (Lei 9.990/90), produtos farmacêuticos, produtos de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal (Lei 10.147/00), máquinas e veículos automotores (Lei 10.485/00).

Nesse regime, a receita é tributada apenas uma vez ao longo da cadeia produtiva, sendo as demais operações com o mesmo produto não-tributadas. A

alíquota aplicada é mais elevada, mas o acúmulo é afastado pela incidência única. A tributação pode recair em qualquer fase da cadeia produtiva – produtor (ou importador), atacadista, varejista. Para as contribuições, entretanto, a legislação concentrou a incidência na produção ou importação (art. 2º, §1º, de cada uma das leis de regência). Por exemplo: os automóveis são tributados apenas na venda pela fábrica. A venda da concessionária para o consumidor final é isenta.

Esse regime é semelhante à substituição tributária para frente, mas com ela não se confunde. Na substituição tributária, o responsável antecipa o pagamento do tributo das operações que ainda vão ocorrer, com base de cálculo presumida – o fabricante paga o próprio tributo e antecipa o recolhimento do tributo devido nas operações do atacado e do varejo. Caso a operação subsequente não ocorra – por exemplo, a mercadoria sofre sinistro no depósito do atacadista – cabe a restituição do tributo antecipado. Na monofasia, o contribuinte é um só, e o tributo por ele recolhido não será devolvido, ainda que as operações subsequentes não ocorram.

Na monofasia, o contribuinte – produtor ou importador – tem direito ao creditamento das contribuições incidentes sobre os insumos empregados na produção do bem. Já os agentes econômicos responsáveis pelas operações subsequentes – varejista/atacadista – não tem direito ao creditamento quanto à entrada do produto sujeito à monofasia para revenda (art. 3º, inciso I, b, de cada uma das leis), mas podem se creditar por outras despesas relacionadas ao processo de revenda⁹.

Capítulo 2: Aplicabilidade do art. 195, §12

No capítulo anterior, analisamos a evolução normativa da Cofins e do PIS, a qual culminou com a adoção, no art. 195, §12, da Constituição, da não-cumulatividade das contribuições.

No presente capítulo analisaremos a aplicabilidade do dispositivo

⁹ Em verdade, tal direito foi previsto apenas com a Lei 10.865/04. Para um panorama completo da evolução da legislação pertinente, bem como dos casos de creditamento pelo produtor/importador e pelo varejista/atacadista, consultar Marques (2008).

constitucional.

Enunciando-se de forma sucinta, a norma a ser extraída do texto §12 do art. 195 pode ser escrita como “*A lei definirá os setores (...) para os quais as contribuições (...) serão não-cumulativas*”.

Essa norma pode ser definida como uma norma de competência, autoaplicável, servindo como parâmetro do controle de constitucionalidade das normas de hierarquia inferior, aplicável inclusive em face das normas a ela anteriores.

2.1 Norma de competência

O dispositivo constitucional confere uma escolha ao legislador ordinário. A este é atribuído o poder de instituir a não-cumulatividade, selecionando setores da atividade econômica para os quais a tributação não-cumulativa será aplicável. Trata-se de uma norma direcionada primariamente ao legislador.

Portanto, trata-se de **norma de competência**, na medida em que defere ao legislador escolha¹⁰.

Uma vez feita, pelo legislador, a opção pela definição de setores da atividade econômica em que as contribuições serão não-cumulativas, é possível controlar as normas estabelecidas na lei, verificando se as contribuições são, de fato, não-cumulativas naquele setor.

Será possível, então, extrair do texto uma nova norma, desta feita voltada ao controle do trabalho do legislador.

2.2 Norma limitadora ao poder de tributar

Além de ser uma norma de competência, o art. 195, §12, é também uma norma limitadora ao poder de tributar.

¹⁰ No mesmo sentido, Schmitt (2005, p. 135-137).

Isso não está evidente do enunciado normativo obtido diretamente do texto (“*A lei definirá os setores (...) para os quais as contribuições (...) serão não-cumulativas*”), mas pode ser extraído de sua interpretação sistemática.

Uma vez que uma lei preveja a não-cumulatividade para um setor, tal lei não será válida se a previsão for falsa ou insuficiente; é imperativo que a não-cumulatividade prevista possa ser qualificada como tal. Se assim não fosse, a norma constitucional que prevê a não-cumulatividade – norma limitadora ao poder de tributar – ficaria sem efeito.

Nesse ponto, muito pertinente a observação de Calcini (2010, p. 44), para quem ocorreu a “*constitucionalização do regime não cumulativo para a Cofins e para o PIS, de sorte que seu fundamento de validade e de interpretação transfere-se da lei para a Constituição*”.

Há aqui, portanto, uma limitação ao poder de tributar.

2.3 Parâmetro de controle de constitucionalidade

O instrumento adequado para expressar a escolha feita pelo legislador pela definição de setores da atividade econômica em que as contribuições serão não-cumulativas, bem como para estabelecer o regime jurídico da não-cumulatividade, é a lei. Essa escolha é externada pela adoção, na lei, de instrumentos que permitam a neutralização das contribuições incidentes sobre operações em etapas anteriores na cadeia produtiva. Pode ser acompanhada pela enunciação, na epígrafe ou no próprio texto da lei, da não-cumulatividade¹¹.

Feita a opção pela não-cumulatividade, é possível controlar se a sistemática adotada pela lei efetivamente torna a incidência não-cumulativa para aquele setor da atividade econômica. Ou seja, a competência exercida passa a ser

¹¹ É o caso da Lei 10.637/02, que anuncia a não-cumulatividade na epígrafe e em algumas passagens do texto. Já a Lei 10.833/03, muito embora não contenha referência à não-cumulatividade na epígrafe, faz a ela referência em seu art. 1º, atendendo ao disposto no art. 7º da Lei Complementar 95/98, que trata da redação das leis (*O primeiro artigo do texto indicará o objeto da lei e o respectivo âmbito de aplicação*).

controlada em face da regra de competência.

Aqui, a norma a ser manejada pode ser enunciada como “*se, nos setores eleitos para que as contribuições sejam não-cumulativas, as normas não assegurarem a não-cumulatividade, serão nulas as normas que não a assegurem*”.

Nesse ponto, a norma constitucional passa a ser empregada como parâmetro de controle de constitucionalidade.

2.4 Aplicabilidade à legislação anterior

Questão relevante é aplicabilidade ou não do art. 195, §12, à legislação anterior a sua vigência.

Como mencionado na análise do histórico da não-cumulatividade das contribuições, a norma em questão foi introduzida na Constituição (pela Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003), ao tempo em que já havia previsão legal de não-cumulatividade para o PIS (Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002), bem como durante a vigência da Medida Provisória 135, de 30 de outubro de 2003, a qual implantou a não-cumulatividade também em relação à Cofins, posteriormente convertida na atual lei de regência, Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Essa evolução normativa pouco usual abre flanco a interpretações divergentes. É defensável a tese de que o art. 195, §12, da Constituição, por ser uma norma de competência, não interagiria com a legislação a ele preexistente. Como esclarece Miranda (1996, p. 280), a legislação anterior às alterações constitucionais é verificada apenas quanto à compatibilidade material às normas supervenientes. As novas normas constitucionais “*de competência e de forma*” só valem para o futuro.

Assim, a legislação regulamentadora anterior à Emenda Constitucional não seria por ela afetada. Nessa situação, estaria a legislação acerca da não-cumulatividade do PIS – vigente antes da entrada em vigor da alteração constitucional. Já a lei acerca da não-cumulatividade da Cofins é posterior à promulgação da emenda, muito embora seja resultado da conversão de medida provisória anterior.

No entanto, tem mais força na doutrina a tese de que o art. 195, §12, da Constituição, tem aplicação imediata em relação à não-cumulatividade das contribuições, ainda que a legislação de regência seja a ele anterior.

A adoção da não-cumulatividade em nível constitucional representa a constitucionalização de instituto que já existia. Semelhantemente ao que ocorre com a constitucionalização de alguns ramos do direito pela atual Constituição – direito privado, direito penal, direito processual – os institutos preexistentes passam a ser interpretados de acordo com a Constituição.

O art. 195, §12, é, além de uma norma de competência, uma norma limitadora ao poder de tributar. Constitucionalizada uma limitação ao poder, não há como aceitar o exercício do poder em desacordo com a limitação.

Dessa forma, o art. 195, §12, da Constituição, interage com a legislação a ele anterior.

Capítulo 3: Elementos do art. 195, §12

Estudado o art. 195, §12, quanto a sua aplicabilidade, passamos a decompor a norma, em busca da compreensão do sentido de seus elementos.

Neste capítulo, analisaremos a que contribuições o dispositivo se aplica, bem como o que se deve compreender pela locução “*setores da atividade econômica*”. Iniciaremos, também, o estudo da expressão “*não-cumulativas*”, núcleo do dispositivo constitucional em questão.

3.1 Contribuições às quais a norma se aplica

O art. 195, §12, diz-se aplicável às contribuições incidentes na forma dos “*incisos I, b; e IV*” do caput do art. 195.

O inciso I, b, trata da contribuição “*do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei*”, incidente sobre “*a receita ou o faturamento*”. Essa contribuição é a Cofins.

Já o inciso IV trata da contribuição “*do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar*”. Essa é a Cofins-Importação.

Não há menção ao PIS. Esta contribuição não é prevista no art. 195, mas no art. 239 do texto constitucional, o qual não contém nenhuma referência à não-cumulatividade.

Assim, *a priori*, o art. 195, §12, não se aplicaria ao PIS.

No entanto, no julgamento do Recurso Extraordinário 346.084, em 9/11/05, o Supremo Tribunal Federal empregou o art. 195, inciso I, da Constituição da República – regra constitucional de competência da Cofins – como parâmetro para controle de constitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei 9.718/98, aplicável a ambas as contribuições. O Pleno do Tribunal concluiu que o referido dispositivo da lei era inconstitucional, pronunciando sua invalidade sem ressalvas quanto ao PIS, muito embora não conste justificção para tanto da fundamentação na decisão. Ou seja, a norma constitucional com aplicação direta apenas em relação à Cofins foi utilizada como parâmetro de controle de constitucionalidade de regra legal relativa ao PIS.

Posteriormente, decisões daquela Corte¹² afirmaram que o PIS é espécie de contribuição social incidente sobre o faturamento, na forma do art. 195, inciso I, redação original, da Constituição da República, ou, após a Emenda Constitucional 20/98, sobre a receita ou faturamento, na forma do art. 195, inciso I, b.

Postas essas premissas, o PIS deve obediência ao fato gerador estabelecido no art. 195, inciso I – após a Emenda Constitucional 20/98, art. 195, inciso I, b – sob pena de inconstitucionalidade.

O mesmo raciocínio pode ser estendido ao PIS-Importação. Na falta de uma disposição constitucional específica, o PIS-Importação pode ser considerado espécie de contribuição social incidente sobre a importação, na forma do art. 195, inciso IV, da Constituição, da mesma forma que a Cofins-Importação.

¹² Afirmando expressamente que o PIS é espécie de contribuição social sujeita aos limites do art. 195, inciso I, quanto ao fato gerador - ED no RE 469.079, 2ª Turma, julgado em 23.5.06, rel. Min. Gilmar Mendes, Ag. no RE 456.197, 2ª Turma, julgado em 3.4.07, rel. Min. Eros Grau.

O §12 do art. 195 da Constituição da República determina que as contribuições incidentes na forma do inciso I, b, e inciso IV, do art. 195, serão não-cumulativas nos setores de atividade definidos por lei. Tendo em vista que o PIS, assim como a Cofins, é espécie de contribuição incidente na forma do art. 195, inciso I, b, e o PIS-Importação é espécie de contribuição incidente na forma do art. 195, inciso IV, assim como a Cofins-Importação, a não-cumulatividade também é aplicável a eles¹³.

Dessa forma, a norma deve ser entendida como aplicável ao PIS, e ao PIS-Importação.

Registra-se a existência de posições em contrário. Souza (2004, p. 256), não vê aplicabilidade do art. 195, §12, em relação ao PIS, muito embora defenda a validade da adoção da sistemática com base exclusivamente legal:

Já no que diz respeito à contribuição ao PIS/Pasep, a instituição não pode encontrar embasamento no §12 do art. 195 da CF, pois sua sede constitucional é o art. 239 da CF. Isso, entretanto, a nosso ver, não constitui obstáculo a que a legislação infraconstitucional institua essa técnica no âmbito do tributo.

Velloso (2006) sustenta que a competência para instituição do PIS-Importação tem por fundamento o art. 149, §2º, inciso II, da Constituição¹⁴.

A despeito da excelência da doutrina divergente, a construção do Supremo contribui para uma melhor delimitação do poder de tributar. O art. 239 da Constituição, muito embora preveja a competência para instituição do PIS, nada diz sobre seu fato gerador, base de cálculo, ou outra característica limitadora da atividade do legislador ordinário. A conjugação do art. 239 com o art. 195, além de coerente

¹³ Carvalho (2009, p. 822), defende a aplicabilidade do §12 do art. 195 ao PIS, mas sob fundamento levemente diverso. Muito embora não reconheça o PIS como *espécie* de contribuição do art. 195, entende que tal contribuição incide *na forma* dos incisos I, b, e IV, de tal artigo. O §12 diz-se aplicável às contribuições incidentes *na forma* dos incisos I, b, e IV, do caput do mesmo artigo. Ou seja, por incidir *na forma* dos incisos do caput do art. 195, a limitação seria aplicável ao PIS.

¹⁴ O aprofundamento dessa questão, entretanto, é desnecessário para as finalidades do presente trabalho. Ainda que o fundamento do PIS-Importação esteja de fato no art. 149, isso por si só, não afasta a possibilidade de aplicação do §12 do art. 195.

com a evolução histórica dessas duas contribuições que acabaram tratadas como uma só, protege os interesses dos contribuintes, na medida em que delimita o âmbito de atuação do legislador na regulamentação do PIS.

3.1.1 Autonomia da não-cumulatividade entre as contribuições

Questão relevante é a possibilidade de instituição da não-cumulatividade para algumas dessas contribuições, e não para outras. Defendemos que a) o legislador pode optar pela não-cumulatividade para o PIS e para a Cofins, como atualmente ocorre, ou para apenas uma das contribuições e b) a opção legislativa pela não-cumulatividade para a contribuição receita/faturamento (Cofins e PIS) obriga a opção pela não-cumulatividade da contribuição sobre a importação (Cofins-Importação e PIS-Importação), e vice-versa.

Quanto ao primeiro ponto, a possibilidade de instituição da não-cumulatividade para o PIS e para a Cofins, ou para apenas uma das contribuições, é afirmada em face da autonomia entre tais tributos. Muito embora exista longo histórico de tratamento jurídico semelhante para ambas as contribuições, isso decorre de opção pela simplificação do sistema tributário, não de uma imposição constitucional direta. Por isso, a afirmação de que o PIS é uma espécie de contribuição do art. 195 serve para deixar claro que as limitações ao poder de tributar instituídas para tais contribuições são a ele extensíveis, não para estabelecer uma obrigatória unidade de tratamento. Dessa forma, cremos que um tratamento diferente para cada uma das contribuições quanto à não-cumulatividade não é impossível. A toda sorte, por conveniência da simplificação do sistema, dificilmente o legislador deixaria de adotar a atual sistemática unificada de não-cumulatividade da Cofins e do PIS.

Quanto ao segundo ponto, a opção legislativa pela não-cumulatividade para a contribuição sobre receita/faturamento (Cofins e PIS) obriga a opção pela não-cumulatividade da contribuição sobre a importação (Cofins-Importação e PIS-

Importação), e vice-versa. Isso porque, incidindo contribuição na importação, e inserindo-se o bem ou serviço importado na atividade econômica do contribuinte sujeito à não-cumulatividade, deverá a despesa com a importação receber o mesmo tratamento atribuído às operações de entrada praticadas no mercado interno. Como se verá, é da própria natureza da não-cumulatividade a possibilidade de recuperação das despesas com tributos incidentes sobre operações de entrada. As operações com o exterior não são exceção.

3.2 Setores da atividade econômica

O texto da Constituição emprega a palavra **setor** para adjetivar a atividade econômica em duas oportunidades: no art. 187 (*A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes*) e no art. 239, §4º (*O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei*). Em ambos os casos, setor deve ser entendido como ramo, qualquer divisão identificável da atividade econômica.

Do art. 187, infere-se que o termo setor não se refere à divisão da atividade econômica em setores primário (produção), secundário (transformação) e terciário (comércio e serviços), comumente empregada pela geografia e economia. Tampouco haveria sentido em transportar tal restrição ao texto do art. 195, §12, visto que isso restringiria inutilmente a escolha do legislador.

Assim, por setor da atividade econômica podemos entender qualquer divisão identificável da atividade econômica. O legislador poderá optar por definir setores amplos ou restritos. Por exemplo, o legislador pode tanto definir como seu objeto o setor de serviços, ou ainda escolher uma parcela desse setor, como o setor de transportes, ou mesmo ir além e mencionar o setor de transporte intermunicipal. Sendo

a atividade econômica definível, e estando definida na lei, será a ela aplicável a não-cumulatividade.

A crítica a ser feita ao texto constitucional é de que a instituição da não-cumulatividade restrita a setores da atividade econômica tem pouco ou nenhum sentido. É da natureza da atividade econômica que agentes de setores diversos interajam entre si. Um produtor agrícola, por exemplo, adquire máquinas e produtos químicos úteis a sua atividade. Adotado o setor de atividade como critério de submissão à não-cumulatividade, agentes submetidos aos regimes não-cumulativo e cumulativo negociarão frequentemente entre si.

Um sistema tributário em que agentes econômicos são simultaneamente submetidos a regimes cumulativo e não-cumulativo é de difícil estruturação e duvidosa utilidade.

A dificuldade de estruturação decorre da impossibilidade lógica de empregar de forma direta o método subtrativo de apuração do tributo, o mais utilizado nos países que adotam a tributação sobre consumo em alguma base próxima do valor agregado. No Brasil, por exemplo, ICMS e IPI são apurados pelo método subtrativo, na modalidade imposto sobre imposto. Esse método apura o tributo mediante a aplicação de alíquota sobre as operações de saída (débito), podendo ser abatido o tributo pago nas operações de entrada (crédito), destacado na nota fiscal da operação.

No caso da Cofins e do PIS, como os contribuintes submetidos ao regime cumulativo não destacam tributo em suas operações, os contribuintes submetidos à não-cumulatividade que com eles negociam não teriam base para apuração de seus créditos.

Essa situação traz para o legislador que estrutura o regime não-cumulativo um dilema: ou abandona os métodos de apuração subtrativos, ou adota alguma espécie de ficção para apuração do crédito (a segunda alternativa foi escolhida pelo legislador brasileiro, como se verá adiante).

A duvidosa utilidade da adoção da não-cumulatividade nessas circunstâncias decorre do desafio ao próprio objetivo da sistemática. Afirma-se que a não-cumulatividade permite aos tributos serem neutros, fazendo com que a carga tributária seja idêntica, independentemente do número de operações que compõem o

ciclo de circulação do bem ou serviço. Para tanto, a não-cumulatividade permite a recuperação do tributo incidente sobre a operação anterior. Evidentemente, o crédito a ser apurado pelo contribuinte submetido à não-cumulatividade que negocia com aquele submetido à cumulatividade não corresponderá ao tributo pago por este. Assim, se ocorre, a neutralização da carga tributária se dá de forma indireta.

3.3 A expressão não-cumulativas

A possibilidade de instituir contribuições *não-cumulativas* é o núcleo do art. 195, §12 da Constituição. As demais previsões do dispositivo apenas estabelecem critérios para o próprio estabelecimento da não-cumulatividade – seleção de setores da atividade econômica pelo legislador.

As dificuldades aplicativas deste instituto começam pela sua correta interpretação, dificultada pela vagueza da expressão e pelas características das contribuições em questão. A vagueza da expressão é tamanha que a doutrina tem dificuldade em qualificá-la como regra ou princípio, bem como identificar o quê, minimamente, pode ser atribuído de conteúdo à expressão. Em relação a ICMS e IPI, tributos para os quais a Constituição também prevê a não-cumulatividade, o constituinte preocupou-se em desenvolver a disciplina, não confiando apenas em enunciar a não-cumulatividade. Daí a previsão constitucional do método de cálculo de tais impostos.

A dificuldade interpretativa é agravada pelo caráter inusitado do emprego da não-cumulatividade em relação a tributos que têm fato gerador unipessoal – receita ou faturamento, no caso da Cofins e do PIS – ou despesa – importação, no caso da Cofins-Importação e do PIS-Importação. Percebe Souza (2004, p. 258):

Diferentemente do que ocorre com o IPI ou com o ICMS, tais contribuições não têm por pressupostos de fato um ciclo econômico representado pelo encadeamento de operações ou negócios jurídicos tendo por objeto uma

coisa, e sim uma realidade ligada única e exclusivamente à pessoa do contribuinte, ou seja, a percepção de receita e faturamento.

Daí não se afigurar possível conceber a materialidade dessas contribuições como suscetível de submeter-se à incidência plurifásica.

É da natureza da não-cumulatividade a possibilidade de neutralizar o tributo incidente sobre as operações de entrada. Nos exemplos brasileiros, ICMS e IPI, é permitida a dedução de tais tributos incidentes sobre as operações de entrada do tributo incidente sobre as operações de saída.

Nas contribuições sobre o receita ou faturamento, o fato gerador é unipessoal. Não há propriamente incidência de tributos sobre as operações de entrada, visto que o tributado não é a operação de venda ou de prestação de serviço, mas a receita por ela gerada. Muito embora do ponto de vista econômico a incidência e repercussão do tributo na operação anterior seja evidente, do ponto de vista jurídico essa percepção não é nada simples.

No caso das contribuições sobre a importação, somente sua articulação com a não-cumulatividade das contribuições sobre a receita ou faturamento é que permite a compreensão de sua não-cumulatividade. Isoladamente, a contribuição incidente sobre a despesa com a importação não seria compreensível.

Em síntese, a previsão de não-cumulatividade para tributos que têm como fato gerador a receita ou o faturamento e a importação, limitada aos setores da atividade econômica escolhidos pelo legislador exige um esforço de compatibilização do instituto.

Capítulo 4: Não-cumulatividade como norma

Até o momento, viu-se que a compatibilização da não-cumulatividade prevista no art. 195, §12, da Constituição, com a Cofins e o PIS não é fácil, seja pelo fato gerador e base de cálculo de tais contribuições, seja por sua aplicabilidade apenas a alguns setores da atividade econômica.

Para melhor compreender o conteúdo dessa disposição, é indispensável analisar que tipo de norma se está diante – regra ou princípio. Como ressalta Caliendo (2006, p. 125), “*a questão do conflito entre princípios e regras é de fundamental importância para a solução de diversos casos de difícil solução em um Estado Democrático de Direito*”.

No presente capítulo, verificaremos se a norma que dispõe sobre a não-cumulatividade é uma regra ou princípio. Avaliaremos também se a norma deve ser interpretada ampliativamente.

4.1 Regra Versus Princípio

Nem sempre a doutrina se preocupa em precisar a definição de regras e princípios. Muitas das divergências acerca da definição das normas que adotam a não-cumulatividade como regras ou princípios decorre da inexistência de precisão na definição de uma e outra categoria.

Procuraremos analisar a norma extraída do art. 195, §12, da Constituição da República, com base nos critérios diferenciadores mais trabalhados: o critério do início de definição (1), critério do caráter hipotético-condicional (2), o critério do modo final de aplicação (3), o critério do conflito normativo (4), e por fim o critério da preponderância entre as características da norma (5).

4.1.1 Critério do início de definição

De acordo com esse critério, o princípio é a norma que traça as linhas gerais de um instituto, deixando seu desenvolvimento para outras fontes, mediante regras. É de acordo com esse significado que Machado (2004, p. 72) define a não-cumulatividade como princípio:

A não-cumulatividade pode ser vista como princípio e também como técnica.

É um princípio, quando enunciada de forma genérica, como está na Constituição no dispositivo que se reporta ao IPI dizendo que esse imposto “será não cumulativo, compensado-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. Ou como está no dispositivo que se reporta ao ICMS [...]. Em tais enunciados, embora já esteja de certa forma definido o que se deva entender por não-cumulatividade, não se estabelece exhaustivamente o modo pelo qual esta será efetivada. Não se estabelece a técnica. Tem-se simplesmente o princípio.

A técnica da não-cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se realiza o princípio. Técnica é “maneira ou habilidade especial de executar algo”. Assim, a técnica da não-cumulatividade é o modo pelo qual se executa ou se efetiva o princípio.

A definição de Torres (2004, p. 143-144) segue a mesma linha:

Os princípios, sendo enunciados genéricos que quase sempre se expressam em linguagem constitucional ou legal, estão a meio passo entre os valores e as normas na escala da concretização do direito e com eles não se confundem. Atuam na concretização dos valores jurídicos a que se vinculam, obtida, ainda com a intermediação dos princípios de legitimação (razoabilidade, proporcionalidade, igualdade) ou dos postulados normativos aplicativos.

Esse critério é muito empregado por razões históricas. Na falta de desenvolvimento doutrinário do que deveria ser chamado princípio, o caráter fundante foi tido por determinante dessa categoria jurídica. No entanto, uma definição voltada apenas ao grau de desenvolvimento que a norma traz deixa de fora questões de grande relevância, como a forma de aplicação.

4.1.2 Critério do caráter hipotético-condicional

Esse critério de distinção das normas entre princípios e regras é baseado na estrutura da norma analisada. As regras seriam normas com previsão de hipótese de incidência e de consequência jurídica, ou seja, seriam formuladas de acordo com uma estrutura *se, então*, predeterminando a decisão. Já os princípios apenas indicariam um fundamento a ser empregado pelo aplicador, ao qual caberia não só o preenchimento da hipótese de aplicação do princípio, bem como da consequência a ser atribuída, deixando ao aplicador a busca da decisão do caso concreto.

Esse critério gera grandes confusões de classificação das normas que tratam da não-cumulatividade entre princípio ou regra. As normas preveem a não-cumulatividade não podem ser enquadradas em nenhuma das categorias – ou talvez em ambas. A norma prevista no art. 195, §12, da Constituição, muito embora possa ser construída em uma estrutura *se, então* (*se*, em um setor onde houve opção pela não-cumulatividade, uma regra não assegurar a não-cumulatividade, *então* a regra será nula), contém um conceito jurídico que, por sua vagueza semântica, não permite concluir pela predeterminação da decisão, porque é grande o espaço de dúvida sobre o que seja a não-cumulatividade a ser assegurada. Daí que, muito embora formulada em forma de hipótese e consequência, a norma deixa grande margem de decisão ao aplicador, o que a aproxima aos princípios.

Assim, a grande divergência gravita em torno da insuficiência do critério: por um lado, a estrutura da norma é de regra. Por outro lado, a subsunção depende de um processo prévio de concretização do conceito “não-cumulatividade”, não pensado em uma perspectiva tradicional.

4.1.3 Critério do modo final de aplicação

Esse critério é baseado no modo de aplicação da norma. Regras seriam aplicados de modo ou tudo ou nada (*all-or-nothing*), ao passo que princípios permitiram a aplicação gradual. Leciona Dworkin (1977, p. 24 e 26):

A diferença entre princípios e regras é lógica. Ambos apontam para uma decisão particular sobre deveres em circunstâncias particulares, mas são diferentes no caráter de direcionamento que dão. Regras são aplicáveis em um modo ou tudo ou nada. Se os fatos estipulados são verificados, então ou a regra é válida, e a sua consequência deve ser aplicada, ou não é, e não contribuirá em nada para a decisão. [...]

Princípios têm uma dimensão que as regras não têm – a dimensão de peso ou importância. Quando princípios entram em conflito, o aplicador deve levar em conta o peso relativo de cada um.

Muito embora contenha conceito jurídico de conteúdo indeterminado (não-cumulatividade), pode-se dizer que a norma em análise é aplicada de modo ou tudo ou nada. Ela serve de parâmetro ao controle de constitucionalidade de leis. Se a norma constante da lei assegura a não-cumulatividade, será constitucional. Em caso contrário, não.

A despeito da já adiantada dificuldade na concretização do conceito não-cumulatividade, essa concretização é possível, e a comparação entre o conceito constitucional e a norma legal objeto do controle de constitucionalidade ocorre em termos absolutos.

Portanto, não há que se falar em mandamento de otimização, ou em assegurar a maior concretização possível da não-cumulatividade; a norma não tolera aplicação gradual.

Dessa forma, o que se tem, na observância do critério do modo final de aplicação, é uma regra.

4.1.4 Critério do conflito normativo

Conforme esse critério, a antinomia entre regras determinaria a invalidade de uma delas ou criação de uma exceção, ao passo que o conflito entre

princípios seria decidido mediante ponderação¹⁵.

Sob esse aspecto, se tem uma regra. A aplicação obrigatória da não-cumulatividade não admite o emprego da ponderação de interesses¹⁶. Se assim não fosse, outros princípios jurídicos – solidariedade social, eficiência da arrecadação – e mesmo direitos sociais sobre os quais o Estado possui responsabilidade de concretização – saúde, educação, etc... – poderiam ser invocados para admitir que, a despeito da opção pela cumulatividade em um setor, normas que não assegurariam a neutralização dos tributos incidentes sobre as operações anteriores fossem válidas. Em nenhuma hipótese isso é tolerável: as regras, sob esse aspecto, são normas que pré-determinam a decisão, não admitindo ponderação.

Em verdade, as normas que limitam as competências tributárias não admitem ponderação: se assim não fosse, as garantias por elas representadas seriam totalmente esvaziadas.

4.1.5 Critério da preponderância

Ávila (2004, p. 70) propõe critério de dissociação entre regras e princípios baseado na preponderância entre diversos aspectos:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas, e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhe são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.

¹⁵ “Regras são normas que sempre somente ou podem ser cumpridas ou não-cumpridas. [...] Princípios são caracterizados pelo fato de eles poderem ser cumpridos em graus diferentes” (ALEXY: 2007, p. 132).

¹⁶ Nesse sentido: TORRES (2004, p. 144).

Esse critério conjuga características os critérios anteriores, para separar regras e princípios pela preponderância das características comumente associadas a uma ou outra espécie normativa.

Assim, a diferenciação entre regra e princípio é de grau: as regras são mais descritivas, retrospectivas, tem maior pretensão de decidibilidade e abrangência, e aplicam-se prioritariamente por subsunção. Já os princípios são mais finalísticos, prospectivos e tem maior pretensão de complementariedade e parcialidade, e aplicam-se prioritariamente por ponderação.

Mais uma vez, sob essa definição, a norma em questão é uma regra. Ela é uma norma imediatamente descritiva, na medida em que descreve o que o legislador não pode fazer – optar pela não-cumulatividade e deixar de neutralizar os tributos incidentes nas operações de entrada. Apenas mediamente se podem avaliar os valores que a informam, como a transparência, o controle, eficácia, a proporcionalidade dos ônus, a neutralidade e a competitividade¹⁷. É aplicada mediante verificação da correspondência dos conceitos da norma constitucional com o caso concreto. Tem pretensão de decidir as questões de sua esfera com exclusividade.

4.2 Conclusões parciais

Como visto, apenas pelo critério do início de definição é possível identificar a norma em questão como princípio. Pelos demais critérios, a norma ou é de imprecisa identificação, ou é identificada como regra, ainda que contendo conceito jurídico de conteúdo indeterminado.

Tendo isso em vista, para os efeitos deste trabalho, a norma será tratada como regra. Adota-se a definição de regras de Ávila.

Já a não-cumulatividade enunciada pela norma é um conceito jurídico de

¹⁷ Machado (2004, pp. 88-90), Schmitt (2005, p. 135-137).

conteúdo indeterminado, como será explicado com mais vagar no próximo capítulo.

A identificação como regra não significa que a norma deixa de servir a princípios. A regra em questão guarda relação com a concretização de princípios, como a esclarece Ferraz (2008b, p. 104):

Não obstante frequentemente denominada princípio, a não-cumulatividade é regra que visa evitar os efeitos nocivos da cumulatividade, notadamente a verticalização da atividade econômica e a aleatoriedade da carga tributária.

Esses importantíssimos objetivos estão claramente ligados a princípios, especialmente quando se verifica que em se tratando de tributos sobre o consumo, a carga efetiva somente pode ser conhecida com o uso dessa técnica de não-cumulatividade.

Entretanto, muito embora sirva à concretização de princípios, a não-cumulatividade não é, ela mesma, um princípio. Não é ela mesma um mandamento de otimização, ou algo a otimizar.

A não-cumulatividade não é um bem em si mesmo, mas uma técnica destinada a perseguir valores como a neutralidade impositiva, a neutralidade externa, a distribuição proporcional dos ônus tributários e a transparência na tributação (MACHADO, 2004, p. 87-90). A persecução de tais valores é a finalidade da adoção da não-cumulatividade.

Servir a valores tampouco transforma a não-cumulatividade em um princípio, visto que princípios e valores não se confundem. Nesse sentido, leciona Difini (2007, p. 74):

A distinção [entre valores e princípios] parece-nos relevante. O valor é antes pertencente ao campo da moral, da ética, do justo abstratamente considerado. Princípio é norma, subespécie de norma. Norma que contém mandamento (não definitivo, mas prima facie), determinação, ainda que sujeita a ponderação. No valor, não há mandamento, sequer prima facie.

Assim que o valor está contido, sim, no princípio, mas no princípio há mais: norma, mandamento, embora não definitivo.

Dessa forma, o fato de servir a valores não identifica a não-cumulatividade como princípio.

Por fim, deve ficar claro que não é errado fazer referência às normas que adotam a não-cumulatividade como sendo regras ou princípios, visto que tais termos podem ter vários significados; apenas é necessário que se tenha em mente qual o significado que se tem em vista quando por um deles se opta.

4.3 A questão da máxima eficácia aplicativa

É conhecida a doutrina que afirma que a interpretação e aplicação dos princípios constitucionais devem ser feitas de forma a atribuir-lhes a máxima eficácia. Partindo desse pressuposto, formou-se corrente sustentando que o §12 do art. 195 estava sujeito a esses critérios interpretativos. Ou seja, à não-cumulatividade das contribuições deveria ser dada a maior eficácia possível.

A consequência seria a invalidação dos dispositivos legais que preveem restrições à apuração de créditos pelos contribuintes. Com isso, garantir-se-ia a máxima eficácia à não-cumulatividade, visto que o contribuinte poderia eliminar ao máximo o efeito cascata.

Entretanto, essa corrente parte da definição da norma em questão como princípio, contendo um mandamento a otimizar. Não é o que ocorre. Como já afirmado, a norma em questão é uma regra, ainda que contendo um conceito jurídico indeterminado.

Regras não são mandamentos a otimizar. Portanto, o argumento da atribuição de máxima eficácia aos princípios constitucionais não determina que o conceito jurídico não-cumulatividade seja interpretado ampliativamente.

Assim, coerentemente com nossa definição da norma em questão como regra, bem como com a definição de regra pela qual optamos, é inadequada a doutrina que advoga a maior eficácia possível ao §12 do art. 195.

Capítulo 5: Não-cumulatividade como conceito indeterminado

No capítulo anterior, viu-se que a norma que prevê a não-cumulatividade é uma regra, por ser imediatamente descritiva, aplicada por subsunção, com pretensão de decidir as questões de sua esfera com exclusividade.

No entanto, a apreensão do conteúdo do conceito jurídico não-cumulatividade não é simples. Trata-se de conceito jurídico vago, qualificável como conceito jurídico indeterminado.

No presente capítulo, estudar-se-á a não-cumulatividade como conceito jurídico indeterminado, bem como os recursos para a concretização de seu conteúdo.

5.1 Técnica de tributação e conceito jurídico indeterminado

A aplicação da não-cumulatividade se dá prioritariamente pela subsunção, ou seja, pela verificação da adequação ao caso concreto do conceito abstrato. Apesar disso, a aplicação da não-cumulatividade tem como fator complicador a compreensão do que deve ser entendido por não-cumulatividade. A compreensão do conteúdo desse conceito jurídico não é simples. O conceito jurídico não-cumulatividade tem conteúdo indeterminado.

Os conceitos jurídicos indeterminados, ou conceitos jurídicos de conteúdo indeterminado, são conceitos de alto grau de vagueza. Em verdade, como lembra Ribeiro (2008, p. 63) “*todos os conceitos do Direito são marcados pela indeterminação*”, mas “*são conceitos denominados indeterminados aqueles que possuem um grau mais alto de determinação*”.

Na lição de Engisch (1983), os conceitos jurídicos indeterminados são caracterizados por conter um núcleo de inclusão e um halo de inclusão (ou zona

cinzenta). No núcleo, não há dúvida do enquadramento do fato no conceito. No halo, há dúvidas se o fato está ou não incluído no conceito. Para além do halo, não restará dúvidas de que o fato não está incluído no conceito.

O grande problema da aplicação das normas que adotam a não-cumulatividade é a concretização do conceito não-cumulatividade.

Como leciona Cassiano (2000, p. 176), a não-cumulatividade é uma "*técnica (de tributação) que é própria dos impostos sobre valor agregado*". Essa técnica é empregada em tributos que incidem diversas vezes ao longo da cadeia de circulação de riquezas, neutralizando o ônus sobre as operações anteriores de forma que, ao final do ciclo, o total do tributo incidente sobre o objeto não seja alterado pelo número de operações que o compõem.

Como técnica de tributação, a não-cumulatividade é um conceito pré-jurídico, ou seja, muito embora deduzida das normas jurídicas que garantem a neutralização do tributo incidente nas operações anteriores, é simples resultado do sistema criado por tais normas, sem eficácia normativa própria.

No entanto, a não-cumulatividade é textualmente adotada na Constituição da República em relação a alguns tributos (art. 153, §3º, inciso II, art. 155, §2º, inciso I, art. 195, §12), o que lhe confere *status* de **conceito jurídico**.

E a partir da inserção da técnica na norma jurídica, surge uma relação circular: a técnica informa a regra, e também é a forma como se realiza a regra. Nesse sentido, Saraiva Filho (2007, p. 651):

A não-cumulatividade pode ser vista de duas formas: como regra constitucional e como técnica.

É uma regra de tributação, quando a Constituição, de forma genérica, determina que o ICMS 'será não cumulativo [...]'. A técnica é a forma como se realiza a regra.

A mesma conclusão pode ser extraída da obra de Machado (2004, p.

72)¹⁸:

A técnica da não-cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se realiza o princípio. Técnica é ‘maneira ou habilidade especial de executar algo’. Assim, a técnica da não-cumulatividade é o modo pelo qual se executa ou se efetiva o princípio.

Trata-se, portanto, de conceito jurídico indeterminado, visto que seu “conteúdo e extensão são em larga medida incertos” (ENGISCH, 1983, p. 208).

Por si só, a expressão não-cumulatividade significa a eliminação dos tributos da mesma espécie incidentes sobre as operações que implicam despesas ao contribuinte. Entretanto, a forma e a extensão com que isso é feito não são definidas pela expressão.

Na medida em que é adotada como conceito jurídico, com pretensão de decisão e aplicabilidade, é indispensável atribuir conteúdo jurídico à não-cumulatividade, ou seja, definir seu conteúdo para permitir a aplicação. Resta perquirir de que forma seria possível a concretização, preenchendo o espaço de indeterminação.

5.2 Vagueza do conceito não-cumulatividade

Foi dito que a não-cumulatividade é um conceito jurídico de conteúdo indeterminado. Resta perquirir o que concretamente é indicado pelo conceito, e o que resta de espaço ao legislador para configurar o tributo.

O tributo é não-cumulativo se é permitido ao contribuinte neutralizar o mesmo tributo pago nas operações de entrada. Esse é o núcleo da não-cumulatividade. Esse conteúdo é indubitavelmente deduzido do conceito.

¹⁸ Note-se que Machado emprega o termo “princípio” com significado de norma jurídica que apresenta apenas um início de definição de sua hipótese e consequência, como acima explicitado. Assim, pode-se adaptar a lição à nomenclatura empregada neste trabalho, para depreender que “a técnica é o modo pela qual se realiza a regra”.

No entanto, ainda que aparentemente simples e completo, o conceito exige considerável concretização para ser aplicado. As legislações tributárias dos diversos países empregam muitas e diversas sistemáticas para neutralizar o tributo incidente nas operações de entrada.

Indo além, por mais generosa com o contribuinte que seja a sistemática adotada, sempre haverá um resíduo de tributo incidente sobre operações de entrada que não será eliminável.

Em suma, muito embora tenha um conteúdo definido, a aplicação da não-cumulatividade exige um esforço de preenchimento do conceito.

Velloso (2005, p. 44-50) propõe que os conceitos jurídico-tributários empregados pela Constituição sejam concretizados tendo em vista a linguagem corrente, a intertextualidade e a interdisciplinaridade:

A rejeição do projeto de se construírem conceitos a partir da mera análise do texto constitucional já direciona o intérprete para o caminho adequado à determinação do significado dos vocábulos constitucionais. Somente se for reconhecida expressamente a relevância dos usos lingüísticos, comuns ou técnico-jurídicos, com a conseqüente ampliação da base empírica da investigação, será dado espaço à devida construção do significado dos signos empregados para a outorga e definição de competências tributárias. [...]

Assim sendo, quando se empreende a exegese constitucional há, como já assinalado, necessidade de investigação, no mínimo, da própria linguagem. Será imperativo o exame da linguagem comum, dos termos técnicos, das características da linguagem (tais como a vagueza e a ambigüidade), dos usos lingüísticos, etc.

A abertura do âmbito de perquirição das fontes de concretização do conceito leva ao lugar mais adequado para buscar os contornos do conceito de não-cumulatividade: a técnica da não-cumulatividade.

A análise da técnica permite um primeiro trabalho de concretização do conceito jurídico, definindo-se o que está ou não ordinariamente na significação da expressão.

Além disso, a análise da própria estrutura das contribuições permite

adensar sensivelmente o significado da expressão.

Ainda assim, restará uma margem de indeterminação do conceito, na expressão de Alexy, “*espaço epistêmico*”, decorrente dos “*limites da capacidade de reconhecer do que a constituição, por um lado, ordena e proíbe, e, por outro, nem ordena nem proíbe, portanto, libera*” (2007, p. 79). Nesse espaço, terá o legislador liberdade para fazer escolhas, conforme critério de conveniência.

Capítulo 6: Concretização da não-cumulatividade pela técnica

Como afirmado, a não-cumulatividade é conceito indeterminado, o qual contém um núcleo definido – o tributo é não-cumulativo se é permitido ao contribuinte neutralizar o tributo pago nas operações de entrada – mas exige um esforço de concretização por parte do intérprete para sua aplicação.

No presente capítulo, será iniciada a análise das fontes de preenchimento do conceito jurídico indeterminado não-cumulatividade.

Na primeira parte do capítulo, será traçado o panorama da técnica da não-cumulatividade, analisando sua evolução histórica, objetivos e comparando-a com outras técnicas de tributação.

Após, verificar-se-á em que a análise da técnica contribui para a concretização do conceito jurídico não-cumulatividade.

Na sequência, será analisada a tese segundo a qual a previsão da não-cumulatividade, por si só, determina que o legislador não pode restringir a apuração de créditos pelos contribuintes em determinadas operações de entrada.

6.1 Técnica da não-cumulatividade: generalidades

Nesta primeira parte do capítulo, será traçado o panorama da técnica da

não-cumulatividade, analisando sua evolução histórica, objetivos e comparando-a com outras técnicas de tributação.

6.1.1 Histórico

A eliminação do efeito cascata dos tributos incidentes sobre várias fases de ciclos econômicos, conhecida no Brasil como não-cumulatividade, teve início com o desenvolvimento teórico e adoção de Impostos sobre o Valor Agregado – IVA¹⁹.

O embasamento teórico inicial da tributação sobre o valor agregado é atribuído ao trabalho dos economistas Maurice Lauré e Von Siemens²⁰.

A história da tributação não-cumulativa iniciou com a adoção do imposto sobre valor agregado (*taxe sur la valeur ajoutée*) pela França, em 1954²¹. Tributo semelhante (*Mehrwertsteuer*) surgiu na Alemanha em substituição ao imposto sobre vendas (*Umsatzsteuer*).

No Brasil, em 1958, a não-cumulatividade foi introduzida em relação ao imposto sobre o consumo (antecessor do IPI). Em 1965, a Emenda Constitucional 18 substituiu o IVC, cumulativo, pelo ICM, não-cumulativo. Guimarães (2007, p. 40) menciona que o Brasil foi o terceiro país do mundo a instituir imposto não-cumulativo, com a Emenda Constitucional 18/65. Antes disso, apenas a França (1948) e Costa do Marfim (1960)²² adotavam a técnica.

A tributação não-cumulativa acabou sendo incorporada pela União Europeia, tendo por base o texto da Sexta Diretiva sobre o sistema comum do Imposto

¹⁹ Tributação não-cumulativa e tributação sobre o valor agregado são semelhantes, mas não propriamente se confundem. Martins (1998) lembra que a tributação sobre o valor agregado parte da apuração de tal valor para fazer incidir o tributo, ao passo que a tributação não-cumulativa apenas representa o direito à eliminação de tributos incidentes em etapas anteriores. Muito embora, no mais das vezes, o resultado seja idêntico, em alguns casos – operações com prejuízo, diferenças de alíquotas – pode haver diferenças. Entretanto, a não-cumulatividade adotada no direito brasileiro é inspirada nos Impostos sobre o Valor Agregado.

²⁰ FALCÃO (2007, p. 615) menciona dois economistas, Julien Roger, em 1937, na França, e Carlo Shoup, em 1943, nos Estados Unidos, como pensadores da tributação sobre o valor agregado, ainda antes de Lauré e Von Siemens.

²¹ TORRES (2007, p. 21).

²² GUIMARÃES (2007, p. 40). Ebril et al. (2001, p. 4) mencionam ainda que o estado Americano de Michigan adotou tributo sobre o valor agregado em 1953, e o Senegal no começo da década de 60.

sobre o Valor Acrescentado, de 1977, modificada em 1991²³. Tal diretiva, apelidada pela doutrina de “*Código Comunitário do Imposto sobre o Valor Agregado*”, serviu de ponto de partida para a harmonização das legislações dos diversos países membros da Comunidade Europeia (ALEXANDRE, 2007, p. 136).

Na América Latina, a não-cumulatividade foi difundida a partir do final da década de sessenta (Bolívia, Uruguai, Peru, Equador, Argentina), sendo que o Paraguai introduziu o IVA em 1992, em preparação para harmonização tributária no Mercosul²⁴.

Ebrill et al. (2001, p. 6) registram que, de acordo com dados do Fundo Monetário Internacional, 123 países adotavam tributos não-cumulativos em abril/2001.

6.1.2 *Objetivos*

São muitos os objetivos a serem buscados por um sistema de tributação sobre o consumo para que ele possa ser considerado eficiente. Guimarães (2007, p. 38) aponta para neutralidade, não-discriminação, livre concorrência, e eficácia no combate à fraude e evasão fiscal. Gallardo (2007, p. 410-411) ressalta neutralidade, eficiência, certeza e simplicidade, efetividade e simplicidade, e flexibilidade.

A introdução da tributação não-cumulativa insere-se no esforço para tornar a tributação sobre o consumo eficiente. Lauré (1956, p. 85) já tratava das vantagens e desvantagens dessa técnica de tributação:

Um tributo em cascata é pago proporcionalmente ao faturamento de cada empresa, sem consideração dos pagamentos efetuados pelos clientes ou fornecedores. Examinado em escala individual, parece justo, visto que atinge da mesma maneira o faturamento de todas as empresas. Examinado ao contrário em escala do conjunto das empresas de uma cadeia de

²³ (BASTO, 2007, p. 100). Palma (2007, p. 177-178) refere que, ainda em 1967, foram expedidas a Primeira e Segunda Diretivas (primeiras Diretivas IVA), sendo que a primeira determinava aos países membros adotassem o IVA como base da tributação indireta, ao passo que a segunda traçava o embrião do sistema comum, acolhido na Sexta Diretiva.

²⁴ DERZI; SANTIAGO (2007, p. 539).

produção e distribuição, coloca problemas muito difíceis de resolver quanto à neutralidade da arrecadação tributária em relação aos preços. Com efeito, os pagamentos feitos nos diferentes estágios se somam uns aos outros, de tal forma que um produto de determinado preço de revenda suporta um peso de tributação tanto maior quanto mais empresas houver na cadeia de transações pela qual o produto passa. Dessa forma indústrias e comerciantes concentrados (verticalmente) beneficiam-se de tributações mais amenas do que aquelas impostas a empresas que são parte de cadeias longas.

Tributos não-cumulativos são, por um lado, de operação complicada e abrem porta para estratégias de elisão e evasão fiscal. Entretanto, num ambiente normal de circulação de mercadorias e serviços, tais tributos são muito eficientes do ponto de vista da arrecadação. Em primeiro lugar, porque transferem ao contribuinte deveres de colaboração (*compliance*) com a fiscalização tributária, diluindo os custos de arrecadação. É o contribuinte quem providencia toda a documentação fiscal, escriturando créditos e débitos, e por fim recolhe o tributo devido. À fiscalização incumbe apenas auditar (normalmente por amostragem) o processo. Em segundo lugar, como o tributo devido por um é crédito para outro, há um estímulo natural à escrituração das operações – controle cruzado (PALMA, 2007, p. 176). O adquirente pressiona o vendedor a emitir nota fiscal, visto que, se não o fizer, não poderá fruir seu crédito.

Além disso, a tributação não-cumulativa tem o mérito de ser mais neutra (em relação à tributação cumulativa). Machado (2004, p. 89) define a neutralidade impositiva relacionada à não-cumulatividade:

Entende-se por neutralidade, aqui, a indiferença do ônus tributário quanto ao número de operações realizadas com a mercadoria. O ônus do imposto é sempre o mesmo, tanto para a mercadoria que, entre a produção e o consumo passa apenas por duas operações como para aquele que nesse trajeto passa por n operações.

O objetivo da neutralidade é que o funcionamento do mercado não seja distorcido por fatores fiscais (PALMA, 2007, p. 177). O contribuinte submetido à

tributação não-cumulativa transfere integralmente o imposto para a cadeia de consumo. O sistema de créditos e débitos faz com que o tributo total incidente na cadeia não varie de acordo com o número de negócios jurídicos que a compõem. Será o mercado que ditará se os agentes econômicos que atuam em etapas diversas do ciclo irão ou não se concentrar, não o planejamento tributário. Assim, o produtor e o beneficiador podem se concentrar em uma só empresa ou não. Tomarão essa decisão tendo em vista uma série de interesses. Num ambiente de tributação cumulativa, a tributação estimularia a concentração, visto que deixaria de ser cobrado tributo em uma das operações, reduzindo a carga tributária total. Num ambiente de tributação não-cumulativa, a tributação não parece ser um elemento relevante da decisão.

6.1.3 Não-cumulatividade x tributação monofásica

No campo da tributação indireta sobre o consumo, a percepção de que a pura e simples incidência em cascata de tributo em cada operação seria economicamente indesejável levou ao desenvolvimento de dois sistemas atualmente preponderantes nos ordenamentos jurídicos: o sistema não-cumulativo (também conhecido por IVA, imposto sobre o valor agregado, ou VAT, *value added tax*) e o sistema monofásico (corresponde ao tributo americano RST, *retail sales tax*).

Cada um desses sistemas apresenta suas próprias variações. Entretanto, há diferenças marcadas entre ambos²⁵.

A tributação não-cumulativa incide em cada uma das etapas do ciclo produtivo, mas há um mecanismo para neutralizar o tributo incidente sobre as operações de entrada. Por exemplo: no Brasil, o produtor paga ICMS sobre a venda de seu produto, mas desconta o ICMS pago pelo fornecedor quando da compra da matéria prima.

Já o sistema monofásico concentra a tributação em apenas uma das etapas da cadeia de circulação de riquezas – geralmente no varejo, mas eventualmente

²⁵ Para um estudo comparativo dos sistemas, consultar Valadão (2007).

em etapas anteriores, como a produção. Por exemplo, nos Estados Unidos, todo o tributo sobre o consumo é pago pelo consumidor, com obrigação de repasse pelo varejista, inexistindo tributação nas etapas anteriores.

Comparados, ambos os sistemas apresentam vantagens e desvantagens.

Para começar, o modelo monofásico é bem mais simples – não há contas de créditos e débitos ou apuração de valor agregado. Isso se traduz em menor gasto de tempo e automação pelo contribuinte, para apurar o tributo e cumprir as obrigações fiscais acessórias, e pelo fisco, para regulamentar, fiscalizar e auxiliar o contribuinte nessas tarefas.

Indo além, a tributação monofásica trabalha com um número bem menor de contribuintes, na medida em que toda a tributação é concentrada em apenas uma fase – normalmente, a última (varejo), eventualmente, a primeira (produção) – do ciclo produtivo, o que contribui para a simplicidade.

Por outro lado, o sistema não-cumulativo apresenta vantagens importantes. A dedutibilidade do tributo incidente nas operações de entrada estimula o contribuinte a exigir de seus fornecedores o cumprimento de suas obrigações fiscais acessórias. Semelhante efeito não é sentido no sistema monofásico. Mais que isso, a concentração da tributação e das obrigações acessórias em uma única etapa – muitas vezes no varejo, etapa mais fraca do ciclo econômico – concentra os ganhos de evasão em um mesmo contribuinte. Com isso, o sistema não-cumulativo estimula mais à colaboração espontânea com as regras (*compliance*).

O sistema monofásico também dificulta a neutralização da tributação dos chamados bens mistos – bens que servem tanto como insumos como quanto bens de consumo final, como por exemplo os carros. É inviável impor ao varejista a identificação da destinação do bem. Por isso, no mais das vezes, a opção é por simplesmente tributar a venda. No sistema não-cumulativo, a apuração escritural do tributo permite neutralizar o imposto incidente sobre a entrada de bens adquiridos no varejo, mas destinados à atividade produtiva.

Esse efeito cascata parcial gera, em transações com exterior,

desvantagem competitiva para o contribuinte submetido ao sistema monofásico²⁶.

Indo além, muito embora a adoção de um ou outro sistema não represente, por si só, uma variação absoluta da carga tributária, há uma variação temporal importante. No sistema monofásico, a tributação é postergada para o varejo²⁷. No sistema não-cumulativo, “*a cadeia que se estabelece a partir da agregação de valores a um determinado produto, faz com que o pagamento do imposto ocorra de forma fracionada, nas diversas etapas da comercialização*” (FALCÃO, 2007, p. 616), ou seja, cada uma das operações é tributada, tendo por base a riqueza produzida até aquela etapa da cadeia. Com isso, o fisco antecipa a arrecadação de tributo que só alcançaria na venda ao consumidor final. Ou seja, conforme o sistema adotado, o momento de apropriação da riqueza pelo Estado é diferente.

Em suma, sistemas cumulativos e não-cumulativos apresentam vantagens e desvantagens.

No que se refere às contribuições, a adoção da não-cumulatividade foi recebida como algo desejável. No entanto, está longe de ser imune a críticas. Albuquerque (2004) demonstra que a sistemática não-cumulativa redistribuiu a carga tributária, aumentando a oneração proporcional de setores mais eficientes da economia.

6.1.4 Tributação sobre o consumo e capacidade contributiva

Idealmente, os tributos sobre o consumo deveriam ter base tributável alargada²⁸, ou seja, todo o negócio de compra e venda ou prestação de serviços deveria estar sujeito ao tributo, pela mesma alíquota. Isenções ou reduções deveriam ser evitadas. Com isso, haveria neutralidade quanto ao fato gerador.

²⁶ Em verdade, semelhante distorção também se verifica nos sistemas não-cumulativos que não adotam a dedução financeira.

²⁷ Nos casos em que o tributo monofásico incide sobre fase anterior da cadeia de consumo – no mais das vezes, na produção – há uma antecipação do recolhimento do tributo, com base na projeção de riqueza que ainda não foi produzida.

²⁸ Águia (2007, p. 128).

Nesse sentido, leciona Basto (2007, p. 106):

De um ponto de vista da otimização de resultados de um imposto geral de consumo, pelo que se refere às potencialidades de receita, à neutralidade e à simplicidade de administração, o ideal seria não existir isenção. A base de incidência seria alargada ao máximo, permitindo, com alíquotas baixas, receitas significativas; não existiriam diferenciações no tratamento dos bens, com ganhos de neutralidade. Este ideal todavia, não é obviamente possível de atingir.

Argumentos de política fiscal e capacidade contributiva costumam sustentar as isenções e reduções de alíquotas. No Brasil, há mesmo previsão constitucional de seletividade dos tributos indiretos (art. 153, §3º, inciso I, art. 155, §2º, III, da Constituição).

No que se refere à capacidade contributiva, é evidente que a tributação uniforme sobre o consumo tem caráter regressivo, impondo, na compra do mesmo produto, ao pobre e ao rico a mesma tributação. Como lembram Derzi e Santiago (2007, p. 540), ainda que o contribuinte de direito seja o empresário, a capacidade contributiva em jogo é a do consumidor, visto que este será o destinatário do encargo.

No entanto, em se tratando de tributos indiretos, a consideração da capacidade contributiva não pode tomar por base a proporção da renda apropriada pela tributação. Nesse sentido, leciona Guimarães (2007, p. 66)²⁹:

Muito discutida é a questão do caráter regressivo do sistema. Mas em tributação do consumo deverá ter-se a coragem de acabar com o conceito de capacidade contributiva e passar a identificar capacidade contributiva e capacidade de comprar e efectiva aquisição do bem.

O engraxador e o milionário pagariam o mesmo imposto na aquisição de um produto. O argumento da desigualdade, em teoria, procede. Mas esta situação é mais iníqua do que se ter lado a lado, um que paga e outro que não paga? É que, no caso referido, o engraxador e o milionário ambos teriam o bem e a possibilidade do seu consumo, com a dimensão de satisfação da necessidade inerente ao mesmo. Nos casos em que um paga e outro não, não tem como estabelecer-se qualquer igualdade.

²⁹ Em sentido semelhante, Basto (2007, p. 108-111).

A despeito de seu potencial criador de distorções, políticas de isenções e reduções de tarifas são comuns como estratégia de combate à regressividade de tais tributos. Santos (2007, p. 227) refere que os estudos econômicos demonstram que o impacto da modulação de tarifas por países da Europa foi pequeno no que toca à distribuição do imposto entre as diferentes rendas familiares.

Ou seja, isenções e reduções de alíquota têm alto potencial de criação de distorções, devendo sua concessão ser bem pesada com os benefícios esperados.

6.2 Resultados da técnica

Na primeira parte do capítulo, traçou-se o panorama da técnica da não-cumulatividade, analisando sua evolução histórica, objetivos e comparando-a com outras técnicas de tributação.

Nesta segunda parte, analisar-se-á em que a técnica contribui para a concretização do conceito jurídico não-cumulatividade.

Nos diversos países que optam por adotar a não-cumulatividade, muitas variantes são empregadas. Sistematizando, há diferentes no método de cálculo – aditivo e subtrativo – com possíveis variantes – base sobre base e tributo sobre tributo – tipos – consumo, renda e produto bruto – e modalidades – crédito físico e dedução financeira.

No presente tópico será brevemente analisada cada uma dessas opções que a técnica apresenta ao legislador.

6.2.1 Método de cálculo

A primeira opção diz respeito ao método de cálculo do tributo e, se for o caso, dos créditos cabíveis³⁰. Existem dois métodos de cálculo possíveis: adição e subtração.

O método da adição consiste em somar as parcelas que compõem o custo dos bens e mais o lucro. Apura-se, com ele, a própria base de cálculo do tributo – valor agregado. A adoção desse método é rara, havendo notícia de seu emprego apenas no estado americano de Michigan (VALADÃO, 2007, p. 383).

O método da subtração leva em consideração a tributação incidente nas operações de entrada – compras, tomada de serviços, também denominadas *inputs*, operações a montante – e nas operações de saída – vendas, prestações de serviços, também denominadas *outputs*, operações a jusante.

6.2.2 Variantes do método de cálculo

O método da subtração tem duas variantes: base sobre base e tributo sobre tributo.

A variante **base sobre base** consiste em diminuir do valor das operações de saída em determinado período o valor das operações de entrada. O resultado será o valor agregado e, sobre ele, será aplicada a alíquota.

A variante **tributo sobre tributo** consiste em deduzir do valor do tributo incidente sobre as operações de saída em determinado período o valor do tributo incidente sobre as operações de entrada. Nesse caso, o contribuinte apura o tributo a pagar – débitos – aplicando a alíquota sobre a base de cálculo indicada na lei – normalmente, o valor das operações de saída (vendas, prestação de serviços). Desses débitos, pode abater créditos, os quais assumem relativa autonomia em relação aos débitos.

Valadão (2007, p. 384-385) noticia ainda a existência de duas subvariantes do método subtrativo tributo sobre tributo: com e sem fatura. A

³⁰ Sobre o assunto, consultar: Basto (2007, p. 102 e ss.), Torres (2007, p. 74), Valadão (2007, p. 383 e ss.)

subvariante com faturas é a mais comum: os créditos são apurados com base no tributo destacado na nota fiscal/fatura das operações de entrada. Na subvariante sem fatura, não há o destaque na nota fiscal/fatura, existindo regras para cálculo do tributo incidente na operação de entrada. Essa última subvariante é indicada pelo autor como adotado apenas no Japão.

Muito embora bastante diferente da japonesa³¹, a não-cumulatividade das contribuições também adota a subvariante sem faturas. As contribuições não são destacadas nas notas fiscais/faturas das operações de entrada, sendo os créditos apurados com base em alíquota legalmente estipulada e não correspondente ao valor real do tributo incidente na operação de entrada, mas ao tributo que incidiria na operação de entrada se o vendedor fosse tributado pelo sistema não-cumulativo das contribuições.

A opção por um dos diferentes métodos de cálculo não implica restrição ou ampliação dos direitos dos contribuintes. Trata-se de simples forma de apurar os tributos. A opção pelo método de cálculo, bem como por suas variantes, pode ser livremente feita pelo legislador, desde que encontre compatibilidade com as bases imponíveis dos tributos. Qualquer uma delas é adotada pela técnica da não-cumulatividade, estando dentro do espaço de significação do conceito.

6.2.3 Tipo e modalidade

É possível classificar os tributos não-cumulativos em tipo e modalidade, conforme, respectivamente, o tratamento dispensado aos bens de produção e aos bens e serviços instrumentais à produção.

Bens de produção correspondem ao ativo imobilizado, definido pelo art. 179, inciso IV, da Lei 6.406/76, com redação dada pela Lei 11.638/07, como “*os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das*

³¹ A tributação sobre o valor agregado japonesa é baseada em uma tarifa única de 5% sobre todas as operações, com algumas isenções. Se menos de 5% das operações são isentas, reconhece-se o direito de apurar créditos no valor de 5% do valor total das entradas. Para mais detalhes, ver Sawamura & Co (2008).

atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens". São exemplos os prédios, máquinas e equipamentos, usados no processo produtivo.

Conforme o tratamento dado aos bens de produção, os tributos não-cumulativos são qualificados nos tipos: consumo, renda ou produto bruto.

No tipo **consumo**, o tributo incidente sobre as operações de entrada de bens de produção é imediatamente neutralizável. No tipo **renda**, o tributo incidente sobre as operações de entrada de bens de produção é neutralizável em parcelas equivalentes a sua depreciação. No tipo **produto bruto**, não há direito à neutralização do tributo incidente sobre as operações de entrada de bens de produção.

Leciona Bonilha (1979, p. 33-34)³²:

A forma de cálculo também pode variar em função do tratamento dispensado aos bens de produção, assim entendidos, de modo geral, os investimentos no ativo fixo. Três posições são admissíveis, em relação à dedução destes bens: facultar a dedução total do valor desses bens; autorizar deduções parciais equivalentes à depreciação dos bens; não autorizar qualquer dedução.

Localizadas estas alternativas em função dos consumidores de bens produzidos com esses equipamentos, teremos, no primeiro caso, um imposto sobre o valor acrescido tipo consumo; na segunda alternativa, um imposto sobre o valor acrescido tipo renda; e na última, um imposto sobre valor acrescido tipo produto bruto.

Bens e serviços instrumentais à produção são aqueles insumidos ou consumidos no processo de industrialização, mas que não se integram fisicamente ao produto.

Em relação a estes, são os tributos classificados em duas modalidades: na modalidade **dedução financeira**, o direito ao crédito independe da incorporação do bem ou serviço ao produto. Na modalidade **crédito físico**, ao contrário, apenas os bens e serviços incorporados ao bem dão direito a crédito.

³² Em sentido semelhante, Costa (1978, p. 24).

Explica Cassiano (2000, p. 156-157)³³:

A modalidade da dedução ou crédito físico considera, para efeito de subtração ou abatimento, apenas os componentes físicos do bem, materiais que se integram fisicamente ao produto, como matéria-prima, material de embalagens, etc. Nesses casos, onde há integração física dos bens comprados no produto que vai sair do estabelecimento, não há dúvida sobre a possibilidade da subtração.

Todavia, a questão adquire complexidade quando os bens comprados são insumidos ou consumidos no processo de industrialização, mas não se integram fisicamente ao novo produto que irá sair do estabelecimento, em nova etapa de circulação.

[...]

A modalidade da dedução financeira não é restritiva como a da dedução física, e admite a ampla dedução das compras, inclusive bens do ativo permanente e para uso e consumo próprio (do estabelecimento), bens que não sairão do estabelecimento porque não serão revendidos.

Evidentemente, conforme o tipo e modalidade adotados, reconhece-se mais ou menos direito ao contribuinte de neutralizar o tributo incidente em operações de entrada. Por isso, talvez seja legítimo afirmar que o tipo produto bruto é mais cumulativo do que o consumo e a modalidade crédito físico mais cumulativa do que a dedução financeira.

Entretanto, a técnica da não-cumulatividade reconhece como válidas limitações ao direito de neutralização, relacionados a bens de produção – tipo renda ou produto bruto – ou a bens e serviços instrumentais à produção – modalidade crédito físico.

Em verdade, **a modalidade crédito físico é o limite da restrição que o legislador pode adotar ao direito de neutralizar o tributo incidente sobre operações de entrada.**

Dessa forma, o tratamento a ser dado pelo legislador pode ou não permitir a neutralização mais ou menos abrangente do tributo incidente em operações de entrada, sem que isso viole a não-cumulatividade.

³³ Em semelhante sentido, Costa (1978, p. 27).

6.3 Não-cumulatividade plena ou restringível?

Como já dissemos, está fora de dúvida que o direito à eliminação da tributação incidente sobre os insumos compõe uma zona de inclusão necessária do conceito de não-cumulatividade. Portanto, sem que se assegure ao menos o preconizado pelo crédito físico, não haverá não-cumulatividade.

Resta analisar os argumentos que advogam que a não-cumulatividade prevista na Constituição determina que se vá além do crédito físico, sendo obrigatória a observância dos tipos consumo e da modalidade dedução financeira.

A linha argumentativa nesse sentido mais empregada é de que não pode haver meia não-cumulatividade. Em suma, defende-se que a adoção do crédito físico equivaleria a uma não-cumulatividade apenas parcial. Carvalho (2009, p. 822) ilustra essa linha argumentativa:

Diante dessa Emenda, a não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, que havia sido instituída por liberalidade do legislador ordinário, com os permissivos e vedação pelos quais livremente optou, passou a apresentar conteúdo mínimo de significação. Por imperativo constitucional, prevendo-se a aplicação do regime não-cumulativo àqueles tributos, coube ao legislador apenas indicar os setores da atividade econômica em que deseja fazê-lo, sem, no entanto, autorizar que este limite o direito ao crédito, mitigando os efeitos da não-cumulatividade.

Na mesma linha, afirma Janini (2005, p. 82) que “*para observar o princípio da não-cumulatividade é necessário que a norma jurídica instituidora do direito ao crédito não sofra restrição alguma*”.

Em reforço, costumam-se referências à conveniência de um pleno direito de creditamento. Muitos autores apontam a adoção da dedução financeira como algo extremamente desejável, por razões econômicas.

Torres (2007, p. 84-85), por exemplo, lembra que o crédito físico faz

com que, para as entradas em relação às quais não é possível apurar crédito, haja incorporação do tributo ao custo de produção. Nos casos de bens e serviços destinados à exportação, há uma sobrecarga de custo ao produtor brasileiro, prejudicando sua competitividade internacional. Esse argumento é da maior relevância econômica, mas é apresentado pelo autor como argumento de inconveniência do crédito físico, mas não de sua inconstitucionalidade.

Basto (2007, p. 104), reforça a conveniência do amplo reconhecimento de créditos:

Repare-se que o sistema, quando suficientemente desenvolvido e aplicado em toda a plenitude, supõe que o direito de deduzir o imposto suportado a montante, por parte dos sujeitos passivos, é um direito imediato e total. O direito nasce, idealmente sem exceção, no próprio período de imposto a que a operação se refere. O crédito, por outro lado, é integral, mesmo relativamente aos bens de equipamento: quanto a estes, a dedução é permitida pela totalidade do imposto suportado, e não na medida apenas da amortização ou depreciação.

O próprio autor reconhece, no entanto, que quase todas as legislações impõe exceções ao direito de deduzir tributo suportado a montante.

Não é correta a linha argumentativa da não-cumulatividade plena. Se por um lado o produto bruto e o crédito físico limitam o direito dos contribuintes, por outro são tipo e modalidade aceitos e adotados em vários ordenamentos jurídicos. Como a não-cumulatividade é um conceito de conteúdo indeterminado, não há razão para considerar excluído de seu campo de aplicação um significado corrente da locução.

Já os argumentos econômicos, muito embora úteis para condução da política fiscal, não tem força suficiente para conduzir a interpretação do conceito jurídico em questão.

Assim, com esse embasamento, a tese não se sustenta.

A jurisprudência até o momento construída em torno da não-cumulatividade das contribuições enfrenta e afasta a tese da não-cumulatividade plena. O entendimento adotado pelos Tribunais Regionais Federais é de que a disciplina da

não-cumulatividade foi relegada à lei³⁴.

6.4 Conclusões parciais

A supressão do direito de eliminar despesas com tributos em relação a operações de entrada de bens adquiridos para revenda e insumos, correspondente ao reconhecido na modalidade crédito físico, descaracteriza a não-cumulatividade.

Entretanto, a técnica da não-cumulatividade admite diferentes métodos de cálculo, tipos e modalidades.

A opção por métodos de cálculo (aditivo ou subtrativo) ou por suas variantes (base sobre base ou tributo sobre tributo) não representa maior ou menor reconhecimento de direito aos contribuintes.

Já as opções quanto aos tipos (consumo, renda ou produto bruto) e modalidades (crédito físico ou dedução financeira) influem no direito dos contribuintes à neutralização do tributo pago em operações de entrada.

No entanto, quaisquer dessas opções – ou ainda combinações entre elas – estão inseridas no que se tem pela técnica da não-cumulatividade. Podem, portanto, ser manejadas, sem descaracterizar a própria técnica.

Nesse contexto, o recurso à técnica permite estabelecer quais as variações são admissíveis, mas não permite afirmar que uma ou outra está vedada ao legislador.

Assim, a concretização do conceito jurídico não-cumulatividade pelo recurso à técnica da não-cumulatividade não exclui a possibilidade do legislador adotar tipo menos favorável ao contribuinte – produto bruto.

O recurso à técnica esgota o que se pode extrair do conceito jurídico indeterminado não-cumulatividade. Não há mais significado relevante a extrair da

³⁴ Exemplos: Primeira Região: AMS 200738010006692, Sétima Turma, e-DJF1 31/7/09, p.409. Segunda Região: AMS 200451010216525, Quarta Turma Especializada, DJU 18/2/09, p. 97. Terceira Região: AMS 200461140048980, Terceira Turma, DJF3 CJ1, 13/9/10, p. 364. Quarta Região: APELREEX 2006.71.08.012730-2, Primeira Turma, D.E. 11/5/10. Quinta Região: AC 200781000173759, Segunda Turma, DJE 22/4/10, p. 290.

interpretação isolada da norma do art. 195, §12, da Constituição.

Isso não quer dizer, entretanto, que não existam outras fontes de limitação do poder do legislador de configurar a não-cumulatividade. A articulação do art. 195, §12, com outras normas constitucionais, bem como com a estrutura impositiva, constitucional e legal, das contribuições em questão, podem produzir outros limites à atuação do legislador.

Nos próximos capítulos e na segunda parte deste trabalho, serão investigados esses limites.

Capítulo 7: Delimitação da atuação do legislador pela analogia ao IPI e ICMS

No capítulo anterior, viu-se que a técnica da não-cumulatividade permite concretizar o conceito jurídico indeterminado não-cumulatividade empregado pelo art. 195, §12, da Constituição, de forma a reconhecer que existem diferentes métodos de cálculo, variante e tipos, cabendo ao legislador optar. Até então, há uma margem bastante larga de opção para o legislador.

No presente capítulo, investigar-se-á outro recurso para estreitar a margem de escolha do legislador: a analogia ao IPI e o ICMS, tributos para os quais a Constituição prevê a não-cumulatividade e desenvolve seu regime. Analisar-se-á a aplicabilidade das disposições acerca desses tributos às contribuições.

7.1 Recurso ao IPI e ICMS

A Constituição adota a não-cumulatividade como norma em relação a alguns tributos: IPI, art. 153, §3º, inciso II; ICMS, art. 155, §2º, inciso I, Cofins e PIS, art. 195, §12.

Em relação ao IPI e ao ICMS, o texto Constitucional oferece pistas

quanto ao preenchimento do conceito, na medida em que refere que cada um desses impostos será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Ou seja, em relação a esses tributos o texto constitucional elege o método da subtração na variante tributo sobre tributo.

No entanto, a transposição desse método para as contribuições sobre as receitas, faturamento e importação não é possível. As receitas e o faturamento são fatos unipessoais; o fato gerador não é uma operação, pelo que não há como falar em tributo pago nas operações anteriores.

Quanto à importação – muito embora aqui se trate de uma operação inserida em um ciclo de circulação de riquezas – igualmente não há tributo pago em operações anteriores. Em caso de revenda do produto importado, as contribuições não incidirão sobre a operação, mas sobre as receitas dela decorrentes.

Assim, a transposição das disposições sobre o IPI e o ICMS para concretizar a não-cumulatividade das contribuições não é viável³⁵.

Poder-se-ia cogitar uma adaptação das disposições relativas à compensação de tributos pagos em operações de saída e entrada – método subtrativo, variante tributo sobre tributo – para as contribuições. Foi isso, inclusive, que o legislador fez por intermédio da Lei 10.637/02 (PIS) e da Lei 10.833/03 (Cofins): tentou adaptar a variante empregada nos impostos para contribuições sobre as receitas.

Do ponto de vista econômico, é duvidosa a conveniência dessa opção. A desoneração da base imponible receita, por dizer respeito à pessoa tributada, deveria ser feita com o aspecto econômico a ela contrário: a despesa. A despesa está para a receita, assim como o tributo pago na operação de entrada está para o tributo devido na operação de saída. Da mesma forma, tendo em vista que apenas alguns contribuintes ficam sujeitos à não-cumulatividade, a compensação com o valor pago (ainda que sobre a receita) pelo contribuinte na operação de entrada não é possível.

A maior parte da doutrina não é favorável à transposição de regras do IPI e ICMS. Nesse sentido, leciona Saraiva Filho (2007, p. 633)³⁶:

³⁵ Em sentido contrário, Braga e Franhni (2004) defendem que o conceito de não-cumulatividade deve ser buscado no próprio texto constitucional pela transposição das regras do ICMS e do IPI.

³⁶ No mesmo sentido, Greco (2004, p. 30-31).

Menos ainda no que fez a Constituição em relação à não-cumulatividade do IPI e do ICMS, o preceito do §12 do artigo 195 da Constituição Federal (acrescentado pela EC nº 42/03) não disciplinou nenhum conteúdo específico a ser atendido quanto à técnica de dedução nem quanto aos itens que gerarão dedução; tendo concedido ainda maior flexibilidade para as leis específicas disciplinarem a não-cumulatividade.

Assim, a analogia às normas de regência do IPI e do ICMS não serve para delimitar a atuação do legislador. Quando muito, poderá o legislador, por razões de conveniência, adotar sistemática semelhante para as contribuições, sem estar, no entanto, constitucionalmente obrigado a tanto.

Capítulo 8: Delimitação da atuação do legislador pela estrutura das contribuições

A última (e talvez mais importante) forma de delimitar a atuação do legislador na configuração da não-cumulatividade das contribuições é análise da própria estrutura das contribuições em questão – notadamente fato gerador, base de cálculo e regimes impositivos.

Como se verá, essa estrutura pode ser constitucional – definição da convivência simultânea de regimes cumulativo e não-cumulativo pelo art. 195, §12, por exemplo – e mesmo legal – escolha do fato gerador receita ao invés de faturamento dentre as alternativas do art. 195, inciso I, b. Imperativos de ordem lógica e o dever de coerência limitam o espaço do legislador na configuração da não-cumulatividade.

Para melhor compreensão das proposições deste capítulo, iniciaremos pela análise da própria compatibilidade entre o fato gerador das contribuições e a não-cumulatividade. Após, serão analisadas as características que efetivamente serão empregadas para delimitar o espaço de atuação do legislador.

8.1 Fato gerador unipessoal e não-cumulatividade

Lecionam Martins e Souza (2004, p. 17) sobre a não-cumulatividade:

De início, é importante ter presente que todos os tributos produzem repercussões econômicas, quer sobre o patrimônio (diminuindo-o), em se tratando de tributos diretos, quer sobre bens e serviços (onerando-os), sendo o caso de tributação indireta.

Os conceitos de cumulatividade e de não-cumulatividade não se referem a esse aspecto, e sim à acumulação ou não do ônus de um tributo incidente em uma operação, na base de cálculo da operação seguinte, produzindo ou evitando que se produza o efeito cascata. Daí se conclui que só se pode cogitar de tributo cumulativo ou não-cumulativo, se o pressuposto de fato não for um fato unifásico e unipessoal, e sim um ciclo econômico composto pelo encadeamento de várias operações, quer praticado pelo mesmo contribuinte, quer por contribuintes diversos.

É tradicional a doutrina no sentido de que, para fins jurídicos, a cumulação não se confunde com a repercussão econômica de um tributo sobre os negócios jurídicos ligados ao fato gerador, sendo indispensável que se verifique a repercussão jurídica, que ocorre apenas nos tributos que incidem sobre as várias etapas de um ciclo de circulação de riquezas, transferindo-se o ônus nas diversas etapas da cadeia que vai da produção até o consumo final. Dessa forma, tributos incidentes sobre fatos unifásicos e unipessoais não seriam cumulativos e, em consequência, em relação a eles, inviável a adoção da não-cumulatividade.

Tendo esse ponto de partida em vista, a doutrina tem encontrado dificuldade em admitir que a Cofins e o PIS possam estar sujeitos à aplicação da não-cumulatividade.

Nesse sentido, leciona Torres (2007, p. 26):

A não-cumulatividade, surgida no laboratório da ciência das finanças e destinada a operacionalizar os impostos sobre a circulação de bens, não

pode ser extrapolada para o sistema das exóticas contribuições sociais brasileiras, que incidem sobre as receitas estranhas ao movimento de vendas, sob pena de introduzir sérias distorções técnicas e jurídicas na sua aplicação.

Opinião semelhante é defendida por Maneira (2006) para quem “*no PIS e na Cofins a não-cumulatividade nada mais representa do que uma tentativa mal-sucedida de melhor racionalizar a incidência destas contribuições*” (p. 44). Leciona o autor (p. 44):

De plano pode-se afirmar que o perfil constitucional das contribuições sobre receitas dispensa a não-cumulatividade, ou seja, o fato gerador auferir receita não caracteriza as contribuições como tributos indiretos, plurifásicos e sobre o consumo, que atrairia obrigatoriamente a não-cumulatividade.

Ora, não existem receitas monofásicas, plurifásicas, cumulativas, não cumulativas; existem receitas brutas e receitas líquidas, receitas contabilizadas pelo regime de caixa ou de competência, receitas auferidas e não auferidas.

A perplexidade doutrinária é justificável. De fato, entre os países que adotam a técnica da não-cumulatividade não se localizou experiência semelhante: não-cumulatividade de tributação sobre faturamento ou receita.

Não há dúvida de que a receita e faturamento são fatos unipessoais. Muito embora sejam oriundos de um negócio jurídico que lhe dá causa, a receita e o faturamento não se confundem com o negócio, são seu resultado. Para ilustrar, imagine-se uma compra e venda mercantil. Incide ICMS sobre o próprio negócio jurídico (operação). Já as contribuições incidem sobre o resultado do negócio – receita, correspondente ao preço recebido – mas não sobre o próprio negócio.

Leciona Minatel (2005, p. 14) acerca do conteúdo material de receita:

O conteúdo material que representa a receita pode ser aferido na concreção de cada negócio jurídico isolado (instantâneo), e corresponde ao ingresso pelo recebimento do valor que remunera esforço ou atividade no contexto

das operações mercantis praticadas pelas pessoas jurídicas (venda de mercadorias ou de serviços), ou remunera direitos temporariamente cedidos a terceiros (juros, royalties, dividendos, aluguel).

Ao contrário dos tributos que incidem sobre operações, nos quais é considerado fato gerador o negócio jurídico em si, na tributação sobre a receita é levado em consideração apenas um aspecto do negócio jurídico, o ingresso financeiro na disponibilidade de um dos negociantes.

Para atribuir sentido à não-cumulatividade das contribuições, é necessário projetar o fato gerador (auferir receita/faturar) sobre o negócio jurídico que lhe dá causa.

Assim, muito embora o fato gerador faturar ou auferir receita seja unipessoal, o faturamento ou receita são auferidos em razão de atos, negócios jurídicos ou posições subjacentes, os quais servem como causa à circulação de riquezas.

A circulação de riquezas pode ou não estar inserida num ciclo econômico. Se estiver, a incidência dos tributos em uma das fases do ciclo poderá repercutir economicamente sobre as subsequentes, gerando a cumulação (efeito cascata).

É o caso da receita auferida em razão de negócios jurídicos de venda de mercadorias ou de prestação de serviços relacionados à atividade da empresa. As receitas assim auferidas são abrangidas no conceito de faturamento e, por excelência, fazem parte do ciclo mercantil de circulação de riquezas. Nessas hipóteses, muito embora o fato gerador seja unipessoal, será referente à circulação cíclica de riquezas e, não havendo neutralização de sua incidência, gerará oneração cumulativa ao longo da cadeia de circulação. A tributação não-cumulativa pode ser adotada como forma de eliminar o efeito cascata.

Ou seja, se o fato gerador for o faturamento, ter-se-á fato gerador unipessoal, mas não unifásico. Tal fato gerador é multifásico, visto que inserido em uma cadeia de consumo e, não importando a posição da pessoa que aufere receita na cadeia, ela será tributada. Seria unifásico, pelo contrário, se incidisse apenas na indústria, ou no comércio, aproximando-se da *RST* americana.

Já se o fato gerador for a receita, ter-se-á fato gerador que, além de unipessoal, é unifásico. O conceito de receita prescinde da avaliação da relação do ingresso com a atividade empresarial do contribuinte. Qualquer ingresso financeiro preenche o conceito de receita. Ou seja, não se pode dizer que a receita está inserida em um contexto de circulação de riquezas. Portanto, o fato gerador auferir receita é unifásico.

Cassiano (2010), classifica as contribuições não-cumulativas como **tributos diretos**, os quais não admitem repasse jurídico. Sustenta o autor que os tributos indiretos têm as seguintes características, as quais os distinguem dos tributos diretos: a) o fato gerador envolve duas ou mais pessoas; b) o fato gerador está integrado em uma cadeia econômica; c) o contribuinte de direito (o que faz o pagamento) é pessoa diversa do contribuinte de fato (o que suporta o tributo); d) o tributo incide mediante alíquota nominal, a qual não compõe o preço, mas é calculada sobre ele.

Temos por acertada a classificação feita pelo autor. Não vemos como presente o repasse jurídico do tributo, o qual, segundo Becker (2007, p. 566-567), realiza-se por reembolso ou retenção na fonte. Poder-se-ia cogitar do repasse por reembolso, o qual ocorre quando *“a lei outorga ao contribuinte de jure o direito de receber de uma outra determinada pessoa o reembolso do montante do tributo por ele pago”* (BECKER, 2007, p. 566-567), como ocorre, por exemplo, com o IPI – o contribuinte de direito paga o tributo e destaca-o na nota, recebendo o reembolso do adquirente do produto. O sistema de recolhimento das contribuições não é semelhante, visto que não há destaque de tais tributos no preço dos negócios.

Ainda que as contribuições digam respeito – indiretamente – ao negócio jurídico que dá causa ao fato gerador – auferir receita – não há transferência jurídica do encargo econômico. Isso pode ser verificado pelo fato de que os créditos do comprador/tomador do serviço não correspondem simples e diretamente ao tributo incidente sobre a operação, mas à aplicação de alíquota legal sobre o valor de tal operação.

Por essa razão, o art. 161 do Código Tributário Nacional não se aplica às contribuições, sendo possível ao contribuinte recuperar o tributo pago indevidamente,

independentemente de comprovação de assunção do ônus econômico ou de autorização de terceiro.

Entretanto, face à presença da previsão constitucional da não-cumulatividade das contribuições sobre receita, há que se fazer esforço de compatibilização dos institutos. Assim, só resta entender que, ainda que não inserida em um contexto de circulação de riquezas, a tributação da receita gera um tributo que deverá ser neutralizado, sob pena de cumulação. Disso se conclui que, **para fins da não-cumulatividade das contribuições, a Constituição contenta-se com a repercussão econômica de tais tributos, sendo cabível a desacumulação, independentemente da repercussão jurídica.**

No que se refere à Cofins-Importação e ao PIS-Importação, ter-se-iam contribuições unifásicas, visto que incidentes sobre as importações exclusivamente. O contribuinte – importador – é tributado em uma operação em que tem despesa, não receita. Se as Contribuições-Importação fossem consideradas de forma isolada, sem levar em conta a Cofins e o PIS sobre a receita/faturamento, não haveria sentido falar em não-cumulatividade em relação a elas. Entretanto, as Contribuições-Importação devem ser entendidas em conjunto com as contribuições sobre a receita/faturamento. A importação, na verdade, é tributada de forma semelhante à operação de compra ou tomada de serviços no mercado interno. A peculiaridade é que, como o fornecedor está no exterior e não pode ter seu faturamento eficazmente tributado pelo direito brasileiro, tributa-se o importador pelo equivalente. Com isso, as Contribuições-Importação devem ser entendidas como o tributo pago na operação de entrada para fins da sistemática da não-cumulatividade. É por essa razão que a adoção da não-cumulatividade para as contribuições regulares exige também a adoção da não-cumulatividade para as contribuições sobre a importação – como sustentado supra.

Na verdade, as contribuições sobre a importação são mera extensão do fato gerador principal – faturamento ou receita – decorrente da impossibilidade de tributar o vendedor ou prestador de serviços nas importações.

Dessa forma, a unipessoalidade da Cofins e do PIS não afasta a possibilidade do reconhecimento jurídico da repercussão econômica do tributo, adotando-se a técnica da não-cumulatividade para eliminar tal repercussão.

8.2 Características que servirão para delimitação do espaço de decisão do legislador

Duas características servirão para delimitação do poder do legislador de determinar a não-cumulatividade: o fato gerador e base de cálculo eleitos e a submissão simultânea dos contribuintes a regimes cumulativo e não-cumulativo.

8.2.1 Eleição do fato gerador e base de cálculo

A Constituição define que a base de cálculo principal da Cofins e o PIS será a receita ou faturamento (art. 195, inciso I, b). A menção da base de cálculo condiciona os aspectos mais relevantes das contribuições em questão, os quais necessariamente estarão relacionados à base eleita – fato gerador deverá ser auferir receita ou faturar, contribuinte será aquele que auferir a receita ou fatura. Nesse sentido, leciona Paulsen (2005, p. 368):

O art. 195, I a IV, da CF, ao arrolar bases econômicas a serem tributadas para fins de seguridade social, acaba por condicionar os aspectos das respectivas normas tributárias impositivas, dentre os quais os aspectos materiais (fatos geradores) das respectivas obrigações, que terão de ser adequados à tributação das bases econômicas. Isso porque, se a receita é dada à tributação, o legislador, ao instituir a contribuição social sobre tal revelação de riqueza, terá de definir como fato gerador a percepção de receita (aspecto material) e dimensionar a carga tributária em face do montante da riqueza revelada por tal receita (aspecto quantitativo), além do que aquele que obtém a receita é que poderá figurar como contribuinte (aspecto pessoal), eis que a sua capacidade contributiva é que está em foco.

Muito embora as leis das contribuições não-cumulativas (Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03) mencionem o fato gerador e a base de cálculo como sendo o

“*faturamento*”, definem faturamento como o “*total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil*”.

Em verdade, a legislação abandonou o conceito de faturamento, o qual corresponde às receitas decorrentes da atividade empresarial, para adotar como fato gerador auferir receita e como base de cálculo o total das receitas auferidas pelo contribuinte, independentemente da origem.

Um exemplo singelo pode ilustrar a diferença entre um e outro conceito. Uma fábrica, em um determinado mês, vende R\$ 1.000.000 em produtos, e percebe R\$ 1.000 pelo aluguel de uma edícula de sua propriedade que estava desocupada. Seu faturamento é R\$ 1.000.000. Sua receita R\$ 1.001.000.

Ou seja, em razão desses comandos, na apuração da base de cálculo das contribuições, há uma completa abstração da relação da receita com a atividade empresarial.

Como será analisado na segunda parte deste trabalho, a eleição do fato gerador e da base de cálculo receita é determinante da escolha do método subtrativo, bem como o dever de coerência do legislador determina que se adote o tipo consumo e a modalidade dedução financeira.

8.2.2 *Submissão simultânea dos contribuintes a regimes contributivos diversos*

O art. 195, §12, prevê que “*a lei definirá os setores de atividade econômica*” em relação aos quais as contribuições serão não-cumulativas. Isso significa que, seguida a disposição constitucional, conviverão no mesmo mercado agentes econômicos submetidos a regimes diferentes de tributação, cumulativos e não-cumulativos. Esses regimes já foram descritos acima.

Evidentemente, os contribuintes submetidos a regimes diferentes travam negócios entre si. Assim, as pessoas jurídicas submetidas à não-cumulatividade adquirem produtos e serviços de outras submetidas a regimes cumulativos.

A sistemática da não-cumulatividade mais comum é o método subtrativo,

variante tributo sobre tributo, subvariante com fatura, já explicada acima. Entretanto, essa sistemática é incompatível com o ambiente econômico em que convivem contribuintes submetidos simultaneamente a regimes cumulativo e não-cumulativo. Isso porque o destaque na fatura não seria viável. O contribuinte submetido à cumulatividade não é obrigado a destacar tributo em sua fatura, ou o tributo destacado não será correspondente ao crédito do adquirente submetido à não-cumulatividade.

As implicações desse ambiente econômico serão aprofundadas na segunda parte do trabalho.

PARTE II - NÃO CUMULATIVIDADE DA COFINS E DO PIS: ESTRUTURAÇÃO DA SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA E LEGISLAÇÃO

Na primeira parte deste trabalho, foram analisadas as características gerais das contribuições no direito brasileiro. Registrou-se a evolução normativa da Cofins e do PIS. Fez-se histórico da introdução da não-cumulatividade dessas contribuições, pela legislação ordinária e pela Constituição, no art. 195, §12.

Analisou-se a aplicabilidade do art. 195, §12, definindo-o como regra de competência, norma limitadora ao poder de tributar, servindo como parâmetro de controle de constitucionalidade, inclusive para verificação da recepção da legislação anterior a sua promulgação.

Prosseguindo na análise do art. 195, 12, foram decompostos os elementos do referido dispositivo, para analisar a quais contribuições é ele aplicável, e o que se deve entender por “*setores da atividade econômica*” e “*não-cumulativas*”.

A partir daí, aprofundou-se o estudo da expressão “*não-cumulativas*”. A norma que a contém foi definida como uma regra, e a própria expressão como um conceito jurídico de conteúdo indeterminado.

Investigou-se o conteúdo do conceito jurídico indeterminado não-cumulatividade. Com o recurso à técnica, verificou-se que o que caracteriza a não-cumulatividade é a neutralização dos tributos incidentes em relação a despesas com **bens adquiridos para revenda e insumos**, equivalente ao crédito físico. Se o legislador não observar esse limite, estará incorrendo em inconstitucionalidade.

No entanto, a não-cumulatividade não tem formatação única, podendo, por opção política, ter variações quanto ao método de cálculo e mesmo extensão de direitos conferidos ao contribuinte para eliminar o ônus tributário incidente sobre as operações de entrada.

A concretização do conceito jurídico indeterminado não-cumulatividade deixa espaços de decisão de grande importância ao legislador: definir o método de cálculo e escolher o tratamento a ser dispensado às despesas com bens de produção e bens e serviços instrumentais à produção.

Na sequência, foram analisados outros recursos aptos a delimitar a esfera de decisão do legislador.

A interpretação correta sobre os limites da escolha do legislador acerca de tais pontos passa pela análise da própria estrutura impositiva das contribuições em questão, especialmente quanto a seus fatos geradores e base de cálculo – receita/faturamento e importação.

Nesta segunda parte do trabalho, será analisado como essas limitações se desenvolvem e se relacionam com as escolhas do legislador concretamente adotadas pelas leis vigentes na definição do método de cálculo, sua variante, e do tipo de tributo e a modalidade, assim como, em face da estrutura adotada pela legislação, da alíquota a ser considerada na apuração de créditos.

O primeiro aspecto a ser estudado é o método de cálculo. Como se verá, a não-cumulatividade é prevista em diversos ordenamentos jurídicos do mundo, existindo vários métodos de cálculo da base impositiva. Verificar-se-á quais são os métodos de cálculo compatíveis com as características da não-cumulatividade das contribuições – fato gerador unipessoal, submissão simultânea dos contribuintes a diversos regimes de tributação.

O segundo aspecto é a extensão do direito à neutralização, ou seja, quais operações de entrada dão direito à neutralização. A controvérsia reside em saber se é possível restringir o direito de eliminação do tributo incidente sobre as despesas de entrada apenas para aquelas suficientemente relacionadas com o negócio jurídico que dá causa à receita ou faturamento. Em outras palavras, se é possível limitar o direito de apuração de créditos às entradas relacionadas com a atividade empresarial do contribuinte.

O terceiro aspecto está englobado no tipo de não-cumulatividade adotado, em face da estrutura adotada pela legislação em vigor. Consiste na alíquota a ser considerada na apuração de créditos. Na experiência internacional quanto à tributação do valor agregado, não há maiores dificuldades quanto a esse ponto: o valor a ser neutralizado é aquele incidente na operação de entrada, o qual costuma constar da fatura como incidente na operação. Entretanto, as peculiaridades das contribuições – fato gerador unipessoal e submissão simultânea dos contribuintes a diversos regimes

de tributação – fazem com que o valor seja apurado de forma diversa. Por isso, esse aspecto ganha em importância merecendo análise em separado.

Capítulo 1: Método de cálculo

O primeiro aspecto a ser analisado é a escolha do método de cálculo das contribuições não-cumulativas.

Já dissemos que a não-cumulatividade é, antes de tudo, uma técnica de tributação que é própria dos tributos sobre valor agregado (CASSIANO, 2000, p. 176). Essa técnica é empregada em tributos que incidem diversas vezes ao longo da cadeia de circulação de riquezas, neutralizando o ônus sobre as operações anteriores de forma que, ao final do ciclo, o total do tributo incidente sobre o objeto não seja alterado pelo número de operações que o compõem.

A não-cumulatividade não tem formatação única, podendo receber vários delineamentos por opção política. A primeira opção diz respeito ao método de cálculo do tributo e, se for o caso, dos créditos cabíveis. Existem dois métodos de cálculo possíveis: adição e subtração.

O método da adição consiste em somar as parcelas que compõem o custo dos bens e mais o lucro. Apura-se, com ele, a própria base de cálculo do tributo.

O método da subtração tem duas variantes: base sobre base e tributo sobre tributo.

A variante base sobre base consiste em diminuir do valor das operações de saída em determinado período o valor das operações de entrada. Sobre o resultado, será aplicada a alíquota.

A variante tributo sobre tributo consiste em deduzir do valor do tributo incidente sobre as operações de saída em determinado período o valor do tributo incidente sobre as operações de entrada. Nesse caso, o contribuinte apura o tributo a pagar – débitos – aplicando a alíquota sobre a base de cálculo indicada na lei – normalmente, o valor das operações de saída (vendas, prestação de serviços). Desses

débitos, pode abater créditos, os quais assumem relativa autonomia em relação aos débitos.

1.1 Limites à determinação do método de cálculo

Já foi visto que o legislador não está obrigado a observar regras constitucionais relativas ao IPI e ICMS na delimitação da não-cumulatividade das contribuições. Resta saber se, em face das peculiaridades das contribuições, há algum limite à eleição do método de cálculo pelo legislador.

O método escolhido precisa ser compatível com o fato gerador e a base de cálculo do tributo em questão. Os fatos geradores/bases de cálculo possíveis, de acordo com a previsão do art. 195, I, b, da Constituição, são a receita ou o faturamento. Incumbe ao legislador eleger um dos dois.

Ambos reclamam a adoção de método subtrativo. A receita e o faturamento são dados conhecidos **antes** da adoção de qualquer operação contábil destinada a apurar a base de cálculo dos tributos. Tais valores já são o máximo sobre o qual as contribuições poderiam incidir - se não houvesse créditos, a própria receita ou faturamento seria a base do tributo a pagar. Não haveria o que somar para apuração da base de cálculo.

Nesse contexto, somente é compatível com os fatos geradores possíveis o método subtrativo. Do valor máximo – receita ou faturamento – são abatidos créditos para apuração da base de cálculo do tributo.

Sendo indispensável a adoção do método subtrativo, resta compatibilizá-lo com as características do tributo em questão: fato gerador unipessoal e submissão simultânea de contribuintes a regimes jurídicos diversos. No próximo item, analisaremos a compatibilidade da legislação em vigor com essas peculiaridades.

1.2 Compatibilidade da legislação

No caso da Cofins e do PIS, a base de cálculo é o "*total das receitas auferidas*" pelo contribuinte, conforme art. 1º da Lei 10.637/02 e art. 1º da Lei 10.833/03. A neutralização do tributo incidente é feita mediante o desconto de créditos, apurados na forma do art. 3º de cada uma das leis, ou seja, mediante a multiplicação das operações de entrada ali especificadas por alíquota idêntica à utilizada na apuração dos débitos, na forma do §1º do art. 3º - 7,6% na Cofins e 1,65% no PIS.

Com isso, a Cofins e o PIS adotam método subtrativo, visto que determinam a apuração de débitos e facultam a dedução de créditos. No entanto, não se trata da variante base sobre base, porque não há dedução do valor das compras na apuração da base de cálculo do tributo. A base de cálculo do tributo é a receita (valor recebido na operação de saída), existindo, como na variante tributo sobre tributo, direito ao desconto de créditos.

O que se não é o método subtrativo tributo sobre tributo, mas não na tradicional subvariante com fatura. Os créditos não são apurados sobre o tributo incidente na operação de entrada, mas pela aplicação de alíquota estabelecida na lei sobre o valor de tal operação. Por isso, tomando, por exemplo, a Cofins, será apurado crédito mediante aplicação da alíquota de 7,6% sobre o valor da operação de entrada, mesmo que o vendedor **a)** esteja sujeito ao pagamento unificado com outros tributos e contribuições, recolhendo a Cofins de forma unificada com outros tributos, sem discriminação de alíquota (optantes pelo Simples Nacional, art. 13 da Lei Complementar 123/06); **b)** esteja sujeito à cumulatividade, incidindo o tributo pela alíquota de 3% sobre seu faturamento (art. 8º da Lei 9.718/98, em vigor conforme art. 10 da Lei 10.833/03); **c)** esteja sujeito à não-cumulatividade, incidindo a alíquota 7,6% sobre o total das receitas; **d)** não seja contribuinte das contribuições, por ser pessoa física (art. 1º de cada uma das leis); **e)** não seja contribuinte das contribuições, por ser a pessoa jurídica estrangeira exportadora do produto ou serviço (nesse caso, a Cofins-Importação e PIS-Importação são cobrados do importador no Brasil); ou **f)** esteja a operação submetida ao regime monofásico, com alíquota mais elevada (casos

elencados no art. 2º, §1º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03). Em suma, não se trata da aplicação da modalidade tributo sobre tributo na subvariante com fatura, visto que o valor do tributo na operação de entrada é abstraído e substituído por valor calculado com base em critérios estabelecidos em lei.

O método de apuração daí resultante é denominado indireto subtrativo pela exposição de motivos da Medida Provisória 135/03:

Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.

Fernandes e Martins (2007, p. 32) esclarecem que o método indireto subtrativo "*determina o valor devido por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as vendas e a alíquota aplicada sobre as compras*", correspondendo à seguinte fórmula:

$$\text{Tributo} = (\text{alíquota} \times \text{vendas}) - (\text{alíquota} \times \text{compras})$$

No caso da Cofins e do PIS, a incidência não ocorre sobre os ingressos financeiros individualmente considerados, mas sobre o total das receitas, com as exclusões admitidas no §3º do art. 1º de cada lei - receitas que não integram a base de cálculo. Semelhantemente, a apuração de créditos ocorre sobre o somatório das operações de entrada abrangidas pelo art. 3º de cada lei. Assim, temos a seguinte fórmula:

$$\text{PIS/COFINS} = (\text{alíquota}' \times \text{somatório receitas}) - (\text{alíquota}'' \times \text{somatório despesas})$$

Sendo que, de acordo com a legislação atualmente em vigor, a alíquota que incide sobre a receita na apuração dos débitos (alíquota') é idêntica à alíquota que incide sobre o somatório das entradas na apuração dos créditos (alíquota''), ou seja:

alíquota' = alíquota''

A análise dessa estrutura leva à conclusão de que o método indireto subtrativo é uma adaptação do método subtrativo na variante tributo sobre tributo, com a peculiaridade de que os créditos não correspondem ao valor do tributo incidente na operação de entrada, mas são apurados pela aplicação de alíquota sobre o valor da operação. Essa alíquota é aquela que seria empregada para apuração do tributo devido caso a operação em questão fosse tributada na sistemática não-cumulativa. A diferença entre a variante tributo sobre tributo com faturas e o método indireto subtrativo está na apuração dos créditos.

A adoção dessa diferença em relação à modalidade tributo sobre tributo foi necessária porque nem todos os contribuintes estão sujeitos à Cofins e ao PIS na modalidade não-cumulativa. Em verdade, as operações de entrada dos contribuintes submetidos à não-cumulatividade podem ser praticadas com não-contribuintes, ou com contribuintes sujeitos a regimes cumulativos ou ao regime não-cumulativo. Em cada uma dessas hipóteses, a receita auferida pelo vendedor receberá um tratamento tributário diferente em relação à Cofins e ao PIS, dando causa à incidência de contribuição conforme alíquotas diversas, como já explanado.

O método indireto subtrativo nada mais faz do que igualar tais operações, permitindo ao contribuinte apurar créditos que corresponderiam à expressão econômico das contribuições geradas se a apuração de entrada fosse praticada com outro contribuinte sujeito à não-cumulatividade. Ou seja, numa operação entre contribuintes sujeitos à não-cumulatividade, a receita auferida pelo vendedor será

tributada pela alíquota 7,6% para a Cofins e 1,65% para o PIS (art. 2º de cada uma das leis). O comprador terá direito à apuração de créditos pela aplicação das alíquotas referidas (7,6% Cofins + 1,65% PIS) sobre o valor da operação, mesmo que a renda auferida pelo vendedor seja tributada por alíquotas inferiores (cumulatividade), esteja submetida ao recolhimento unificado de tributos (Simples), etc.

Daí a conclusão de que o método indireto subtrativo é uma adaptação do método subtrativo na variante tributo sobre tributo, destinada a adequar a não-cumulatividade a um ambiente em que nem todos agentes econômicos são submetidos à tributação não-cumulativa.

Paralelamente ao valor apurado da forma não-cumulativa, incidem as contribuições sobre receitas submetidas ao regime cumulativo. As leis submetem ao regime cumulativo determinadas operações, sujeitando-as a alíquotas diferenciadas nas saídas e impedindo o creditamento nas entradas - §1º do art. 2º, §1º e art. 3º, inciso I, de cada uma das leis - e determinadas atividades – art. 8º, incisos VI a XI da Lei 10.637/02 e art. 10, incisos VI e XVI da Lei 10.833/03 – sujeitando-as ao regime impositivo da legislação anterior e impedindo a apuração de créditos em relação às despesas relacionadas a essas atividades - art. 3º, §7º, de cada uma das leis. A submissão de receitas ao regime cumulativo exclui essas receitas do objeto desse trabalho.

Embora complexa, a legislação infraconstitucional está, no ponto, de acordo com a Constituição. As peculiaridades das contribuições em questão – fato gerador, submissão simultânea de contribuintes a regimes cumulativo e não-cumulativo – foram levadas em conta na definição do método de cálculo e de sua variante.

Assim, não há inconstitucionalidade nesse ponto.

1.3 Natureza jurídica dos créditos

Foi visto que a legislação optou pelo método de cálculo subtrativo na

variante tributo sobre tributo, o qual elimina o tributo incidente nas operações anteriores pelo meio da concessão de **créditos** ao contribuinte.

Também o IPI e o ICMS operacionalizam a não-cumulatividade pela concessão de créditos aos contribuintes. Em tais tributos, existe controvérsia acerca da natureza jurídica dos créditos. Essa controvérsia está baseada na divergência da interpretação das disposições constitucionais acerca da compensação de créditos de tais tributos – art. 153, §3º, inciso II e art. 155, §2º, inciso II.

Para alguns, a Constituição prevê que os créditos seriam verdadeiro direito subjetivo do contribuinte, autônomo ao tributo devido³⁷. Em consequência, o contribuinte poderia exigir os créditos em dinheiro, ou cedê-los a terceiros, caso não tivesse tributo a pagar.

Outra teoria afirma que a Constituição prevê os créditos como mero instrumento de abatimento do valor do tributo a pagar. Com isso, só existiriam se relacionados ao tributo exigido. Não haveria direito à exigência em dinheiro – com base na Constituição. Naturalmente, a lei poderia prever essa possibilidade, mas a título de benefício fiscal³⁸.

A projeção dessa controvérsia ao âmbito das contribuições encontra óbice no fato de que a Constituição não trata da compensação de créditos para tais tributos, tendo se limitado a mencionar a não-cumulatividade no art. 195, §12. Assim, pouco espaço há para a transposição da teoria do direito subjetivo para as contribuições³⁹.

Resta, por fim, teoria que defende que os créditos nas contribuições são **subvenções**, “*incentivos outorgados por entes públicos, uma vez justificados por relevante interesse público*” (SCHARLACK, 2005, p. 68). No entanto, como percebe Andrade Filho (2010), os créditos em questão não têm como principal objetivo o auxílio à ajuda ao contribuinte, mas a apuração do próprio tributo devido. Assim, de subvenção não se trata.

Em síntese, os créditos das contribuições não têm, por força da

³⁷ Por exemplo, Barreto (2004).

³⁸ Adotam essa teoria Machado (2004), Cassiano (2000), dentre outros.

³⁹ Muito embora, como afirmamos, o método subtrativo seja o único compatível com o fato gerador especificado pela Constituição.

Constituição, natureza jurídica de direito subjetivo do contribuinte. Assim, prestam-se apenas ao abatimento do tributo devido. Não tem, tampouco, natureza de subvenções outorgadas pela União.

Capítulo 2: Tipo e modalidade de não-cumulatividade

Indo além, devem ser analisados o tipo e a modalidade de tributo não-cumulativo a serem adotados. Esses aspectos são bem mais delicados do que o anterior, por envolverem a extensão do direito à neutralização, ou seja, quais operações de entrada dão direito à neutralização.

“A possibilidade de dedução do imposto pago nas etapas anteriores da comercialização de bens e serviços representa o núcleo duro da tributação sobre o valor agregado” (FALCÃO, 2007, p. 615). Entretanto, a definição da extensão desse núcleo duro é objeto de controvérsia política e jurídica.

Como já visto, conforme o tipo – consumo, renda ou produto bruto – e a modalidade – crédito físico e dedução financeira – são conferidos mais ou menos direitos de eliminação do tributo incidente nas operações anteriores.

Entretanto, os tipos e modalidades dizem com o tratamento às despesas com bens de produção e com bens e serviços instrumentais à produção, respectivamente. Em todas as hipóteses é idêntico o tratamento a ser dispensado às despesas com bens adquiridos para revenda e insumos: o custo da tributação incidente sobre as operações de entrada deve ser eliminável. Assim, o comerciante deve ter direito a crédito correspondente ao tributo incidente sobre o negócio de compra da mercadoria, a fábrica deve ter direito a crédito correspondente ao tributo incidente sobre o negócio de compra da matéria-prima, etc.

Quanto ao tipo, a diferença está no tratamento a ser dado aos bens de produção. No tipo consumo, o tributo incidente sobre as operações de entrada de bens de produção é imediatamente neutralizável. No tipo renda, o tributo incidente sobre as operações de entrada de bens de produção é neutralizável em parcelas equivalentes a

sua depreciação. No tipo produto bruto, não há direito à neutralização do tributo incidente sobre as operações de entrada de bens de produção.

A diferença entre as modalidades está no tratamento a ser dispensado aos bens instrumentais à produção, bens que não são insumidos ou consumidos durante o processo de produção e não integram o produto final. A modalidade crédito físico não confere direito à eliminação do tributo incidente sobre a entrada desses bens. Já a modalidade crédito financeiro confere, em qualquer caso, o direito à eliminação.

No caso das contribuições, a previsão constitucional da não-cumulatividade estabelece um regime jurídico para tais tributos que inclui, ao menos, o direito à eliminação da tributação incidente sobre os insumos, correspondendo ao crédito físico. Em verdade, a modalidade crédito físico correspondente a um mínimo de direito de eliminação sem o qual nem sequer se pode falar em não-cumulatividade.

Nos próximos itens analisaremos as diversas operações acerca do direito ao creditamento. Iniciaremos pelas operações que dão direito de crédito indiscutível – compra de bens para revenda e aquisição de insumos – daquelas acerca das quais existe discussão possível – bens de produção e bens instrumentais à produção.

2.1 Créditos indiscutíveis

O direito à eliminação do tributo incidente em determinadas operações de entrada é característico da não-cumulatividade, de tal forma que, caso tal direito seja suprimido, a própria não-cumulatividade estará descaracterizada. No caso das contribuições, as quais adotam método subtrativo de apuração, essa eliminação se traduz em direito a créditos.

Dois tipos de operações dão necessariamente direito a créditos: aquisição de bens destinados à revenda e de insumos.

2.1.1 Aquisição de bens destinados à revenda

A aquisição de bens destinados à revenda de contribuintes da Cofins e do PIS gera, para o vendedor, receita sobre a qual incide a contribuição. A posterior revenda faz com que o trânsito do bem na esfera do sujeito passivo integre o ciclo de circulação daquele bem em direção ao consumidor final.

Por isso, a inexistência de direito ao crédito em razão da operação de aquisição de bem destinado à revenda desrespeita a não-cumulatividade.

Semelhantemente, uma vez cancelada venda e recebidos os bens em devolução, será necessário anular o débito decorrente da venda. Em tal hipótese, haverá direito ao crédito do mesmo valor lançado como débito na escrita fiscal como forma de anular os efeitos da tributação - estorno.

Essas hipóteses de créditos necessários estão previstas no art. 3º, inciso I e VIII em ambas as leis.

Não há previsão legal de direito a apuração de créditos sobre vendas inadimplidas. Na venda a prazo, o adimplemento ocorre depois da contratação da compra e venda e do consequente faturamento. A tributação, por sua vez, é contemporânea ao faturamento. Portanto, o inadimplemento ocorre após a tributação.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça aponta como válida a tributação sobre a venda inadimplida⁴⁰.

De fato, a venda cancelada e a venda inadimplida não se equiparam. Na última, o vendedor segue titular de crédito em relação ao comprador, o qual poderá exigir pelas vias apropriadas. Assim, do ponto de vista da não-cumulatividade, não é exigível o creditamento em relação a vendas inadimplidas.

Do ponto de vista da capacidade contributiva, no entanto, há contestações sérias em relação à tributação das vendas inadimplidas. Paulsen (2010, p. 184), sustenta que negar o crédito para vendas inadimplidas equivale a “*chancelarmos a tributação de prejuízo*”. Minner (2009) segue a mesma linha.

⁴⁰ Ver, por exemplo: Recurso Especial 953.011, Relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 25/9/07; Recurso Especial 1.029.434, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 20/5/08. Este último julgado apresenta longa ementa, a qual explica em detalhes a opinião da Turma sobre os diversos aspectos da questão.

Em suma, a aquisição de bens destinados à revenda necessariamente confere direito a eliminar o tributo incidente sobre operações de entrada. Da mesma forma, o tributo incidente sobre vendas canceladas deve ser recuperável.

2.1.2 Aquisição de insumos

Para que um tributo seja considerado não-cumulativo, deverá existir o direito ao desconto de créditos apurados sobre as operações de entrada de insumos. O conceito de insumo, no entanto, não é de fácil apreensão e pode sofrer limitações, desde que decorrentes da própria estrutura do tributo não-cumulativo.

Baleeiro (1980) afirma que a origem do termo insumo é a palavra inglesa ‘*input*’. Define insumo como o “*conjunto dos fatores produtivos, como matéria-primas, energia, trabalho, amortização do capital etc., empregados pelo empresário para produzir o ‘output’ ou o produto final*”. Esse conceito, em princípio amplo, pode ser limitado ao ser relacionado ao tributo ao qual é aplicado.

No método de apuração subtrativo, variante tributo sobre tributo, o conceito de insumo é limitável em face da incidência do tributo sobre a operação de entrada e em razão da agregação ao produto, transformação ou desgaste físico do insumo no processo produtivo.

No que se refere à tributação da operação de entrada, no método tributo sobre tributo somente existe direito ao creditamento se a operação de entrada do insumo é tributada. Tome-se o exemplo dos tributos não-cumulativos mais consolidados em nosso sistema, IPI e ICMS. O IPI somente tolera a apuração de créditos em face da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não há direito à apuração de créditos pelas operações de prestação de serviços, visto que tais operações não são tributadas pelo IPI. Semelhante fenômeno ocorre com o ICMS, no qual além da aquisição de mercadorias, dá direito ao crédito o “*recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação*” (art. 20 da Lei Complementar 87/96), visto que o ICMS incide sobre

tais operações na forma do art. 155, II, da Constituição da República. Note-se que há expansão do direito à aquisição de alguns serviços, tributados pelo imposto estadual.

Desses exemplos é possível constatar que uma das razões pelas quais, na tributação não-cumulativa na modalidade tributo sobre tributo, o conceito de insumos é restrito: apenas a aquisição de bens e serviços tributados pela exação dá direito a crédito, visto que há tributo pago na entrada a ser descontado, pelo que o enquadramento de outras operações no conceito de insumo não é relevante.

Essa limitação pode ser transportada para a Cofins e o PIS, visto que o método indireto subtrativo, como já afirmado, é uma variante da modalidade tributo sobre tributo destinada a adaptar as contribuições a ambiente em que nem todos os contribuintes estão submetidos ao regime não-cumulativo.

Como a Cofins e o PIS incidem sobre as receitas, que, por sua vez, têm como causa negócios jurídicos de qualquer espécie praticados pelo sujeito passivo dos quais resulte ingresso financeiro, as despesas realizadas pelo sujeito passivo, não importa se em contrapartida de bens ou prestação de serviços, dão causa ao ingresso de receita na esfera de outra pessoa. Se essa outra pessoa for sujeito passivo das contribuições, a receita será tributada pela Cofins e pelo PIS. No entanto, se a outra pessoa não for sujeito passivo das contribuições – pessoa física ou pessoa jurídica não-domiciliada no país – as contribuições não incidirão sobre a receita auferida, pelo que não há oneração dessa operação, não havendo como falar em cumulatividade. Com isso, a não-cumulatividade não exige que seja concedido o direito aos créditos – de fato, não alcançado pela Lei 10.637/02 e pela Lei 10.833/03, conforme §3º do art. 3º de cada uma.

Outra limitação ao conceito de insumo decorre da necessidade de agregação, transformação ou desgaste físico do insumo no processo produtivo.

Lecionando sobre o antigo ICM, Costa (1978, p. 24) afirma que nos tributos não-cumulativos "*sempre se deduz das vendas o valor das matérias primas e materiais secundários utilizados diretamente na produção*". Nos tributos que incidem sobre o ciclo de circulação de mercadorias ou produtos, é viável, e mesmo natural, que o conceito de insumo exija a agregação, transformação ou desgaste do bem adquirido.

A existência de agregação, transformação ou desgaste do bem adquirido

serve como critério para diferenciar os insumos dos materiais e serviços secundários.

Já nos tributos incidentes sobre receita, a relevância da agregação, transformação ou desgaste na avaliação do direito a crédito é discutível. Greco (2004, p. 37) afirma que não há sentido em tal avaliação:

Enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de uma receita aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI.

Entretanto, a legislação faz tal avaliação. Ambas as leis, no art. 3º, inciso II, reconhecem o direito ao abatimento em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes”.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, nas Instruções Normativas 247/02 – art. 66, §5º, com redação dada pela Instrução Normativa 358/03 – e 404/04 – art. 8º, §4º, adotou as seguintes definições de insumos:

Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Exigiu-se a aplicação ou consumo direto dos bens ou serviços na fabricação ou produção dos bens destinados à revenda ou na prestação de serviços que dá causa ao ingresso da receita. O bem ou serviço deverá ser insumido ou consumido no processo do qual resultou o ingresso da receita. Com isso, despesas com prestação de serviços de mão-de-obra, desde que não pagas à pessoa física, são consideradas insumos.

Concretamente, existirão muitas dificuldades em extremar insumos de materiais e serviços secundários, visto que estes, de acordo com a lei, não dão necessariamente direito a creditamento.

2.2 Créditos discutíveis

Como já afirmado, a supressão do direito ao desconto de créditos em relação a bens adquiridos para revenda e insumos descaracteriza a não-cumulatividade. Por outro lado, existem despesas em relação às quais não é impossível que o ordenamento negue o direito ao desconto de créditos, sem descaracterizar a técnica. É o caso dos bens de produção e dos bens e serviços instrumentais à produção. Em relação a esses, os ordenamentos jurídicos que adotam a não-cumulatividade podem empregar soluções mais ou menos favoráveis ao contribuinte.

Na primeira parte deste trabalho, foram afastadas as teorias que advogam interpretação ampliada da não-cumulatividade como princípio constitucional e a necessária plenitude da não-cumulatividade.

Resta saber se, em face das características das contribuições – notadamente fato gerador e base de cálculo – é possível afirmar que o direito de créditos em relação aos bens de produção ou bens instrumentais à produção pode ser negado pelo legislador.

Defendeu-se que, em face do fato gerador e base de cálculo das contribuições eleitos pela legislação, os quais abstraem a relação da receita com a

atividade empresarial, por coerência, não é possível limitar o direito à apuração de créditos usando a vinculação da despesa à atividade empresarial como parâmetro.

Explicar-se-á essa teoria em dois tópicos: no primeiro, serão analisados o fato gerador e a base de cálculo das contribuições e a abstração quanto à atividade empresarial. No segundo, a possibilidade de, sendo a atividade empresarial abstraída para a apuração da base de cálculo, ser a relação da despesa com a atividade empresarial considerada na apuração dos créditos.

2.2.1 A base de cálculo e abstração quanto à atividade empresarial

A Constituição prevê que o fato gerador principal da Cofins e o PIS será a receita ou faturamento (art. 195, inciso I, b).

Como já referido, muito embora as leis das contribuições não-cumulativas (Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03) mencionem a base de cálculo como sendo o “*faturamento*”, definem faturamento como o “*total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil*”.

Em verdade, as leis abandonaram o conceito de faturamento, o qual corresponde às receitas decorrentes da atividade empresarial, para adotar o fato gerador “*auferir receita*” e a base de cálculo “*receita*”, a qual corresponde a qualquer receita, independentemente da origem – independentemente do nexos com a atividade empresarial.

Um exemplo singelo pode ilustrar a diferença entre um e outro conceito. Uma fábrica, em um determinado mês, vende R\$ 1.000.000 em produtos, e percebe R\$ 1.000 pelo aluguel de uma edícula de sua propriedade que estava desocupada. Seu faturamento é R\$ 1.000.000. Sua receita R\$ 1.001.000.

Ou seja, em razão desses comandos, na apuração da base de cálculo das contribuições, há uma completa abstração da relação da receita com a atividade empresarial.

2.2.2 Apuração de créditos e consideração da atividade empresarial

É da essência do crédito físico a avaliação **concreta** da relação entre os negócios jurídicos que dão causa à tributação e as deduções permitidas, bem como das características dos bens e serviços negociados. É preciso voltar os olhos para o que foi vendido ou prestado, para verificar o que foi insumido ou consumido no processo.

Também nos diferentes tipos de tributo, a avaliação ou não da relação entre os negócios jurídicos que dão causa ao ingresso dos bens de produção é decisiva. No tipo consumo, não é necessária a avaliação da destinação dada ao bem, visto que haverá direito ao crédito de forma indiscriminada. Nos tipos renda e produto bruto, avalia-se a destinação do bem como bem de produção.

Ao contrário dos tributos que incidem sobre negócios jurídicos que dão causa à circulação de bens ou serviços, os quais têm como fato gerador o próprio negócio⁴¹, as contribuições **abstraem** o negócio jurídico que dá causa ao fato gerador, bem como suas circunstâncias. O fato gerador é “*auferir receita*”, venha essa receita da onde vier: venda de mercadorias ou serviços, recebimento de aluguéis, ganhos financeiros, etc. Não há dúvida de que a abstração corre em desfavor do contribuinte, visto que inclui toda e qualquer receita na base de cálculo.

Se por um lado o fato gerador do tributo abstrai o negócio que lhe dá causa, em desfavor do contribuinte, a invocação dos tipos renda e produto bruto e da modalidade crédito físico caminham em sentido inverso: reclamam uma reavaliação **concreta** do negócio jurídico que deu causa à receita, bem como uma identificação dos insumos utilizados em sua obtenção. O abandono da abstração joga, aqui, contra o contribuinte.

2.2.3 Dever de coerência do legislador

⁴¹ Por exemplo, no IPI, os negócios jurídicos com produtos industrializados, no ISS, os serviços, etc.

Resta saber se, em face da abstração legal quanto à atividade empresarial na apuração da base de cálculo das contribuições, é possível deixar de abstrair a atividade empresarial na apuração dos créditos.

Não vemos como viável a compatibilização de uma e outra escolha, por serem, entre si, absolutamente incoerentes. Cabe aqui invocar **dever de coerência do legislador**.

O princípio da igualdade demanda que o legislador eleja medidas de comparação razoavelmente relacionadas à finalidade eleita (ÁVILA, 2008). Entretanto, o princípio da igualdade não se esgota nisso. O legislador tem o dever de respeitar suas próprias decisões, desenvolvendo-as de forma consequente (*folgerichtig*) e livre de contradições (*widerspruchsfrei*) – “*forgerichtige und widerspruchsfreie Weiterentwicklung*” (ECKHOFF, 1999, p. 128).

“O legislador, ao criar novas regras, vincula-se às suas próprias decisões fundamentais anteriores na regulação da mesma matéria” (ÁVILA, 2008, p. 129). Essa vinculação é lógica, e não simplesmente cronológica. Ou seja, ainda que em um mesmo texto legislativo, o legislador não pode tomar decisões incongruentes entre si.

Esse dever de coerência advém “*da norma da igualdade, prevista no art. 5º, caput, e no art. 150, II, em conexão com o Estado de Direito, previsto no art. 1º da Constituição*” (ÁVILA, 2008, p. 130). Trata-se de **igualdade sistemática** (ÁVILA, 2008, p. 128).

Com base nesse aspecto da igualdade, Ávila analisa a não-cumulatividade das contribuições implantada no Brasil. Defende que, para manter a coerência, o legislador, uma vez tendo optado por adotar a não-cumulatividade, não poderia opor restrições ao aproveitamento de créditos pelos contribuintes (2008, p. 130)⁴²:

As Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 instituíram o regime não-cumulativo

⁴² A tese é seguida por Ferraz (2008) e Scaff (2008).

para as contribuições para o PIS e a COFINS. O aumento das alíquotas, de 0,65% e 3% para 1,65% e 7,6%, respectivamente, foi justificado pela própria possibilidade de o contribuinte poder deduzir os créditos embutidos no valor dos bens comprados e no valor dos serviços tomados. Vale dizer: o legislador tomou a decisão fundamental de instituir o regime não-cumulativo para as contribuições sociais, adotando-o como princípio diretivo e estabelecendo a capacidade compensatória de créditos anteriores como critério de diferenciação entre os contribuintes para afastar o efeito econômico perverso do acúmulo da carga tributária durante o ciclo econômico. Insista-se: o legislador, pouco importa, até poderia ter uma liberdade de configuração maior ou menor a respeito de qual regime adotar, mas, de fato, terminou por adotar o regime não-cumulativo de modo expresso e com uma finalidade inequívoca. Aqui entra em cena o ‘postulado do legislador coerente’: tendo tomado a decisão fundamental de instituir o regime não-cumulativo, deve desenvolvê-la de modo consequente e isento de contradições, sob pena de violar a norma fundamental da igualdade, pouco importando – reitere-se, uma vez mais – se o regime não-cumulativo é ou não uma imposição constitucional. A igualdade é, e das maiores.

O legislador, no entanto, não desenvolveu de modo consequente e isento de contradições o regime não cumulativo. Isso porque, embora o tenha adotado, deixou de honrar o critério de distinção eleito (capacidade compensatória de créditos anteriores) e a finalidade que o justifica (afastar o efeito econômico perverso do acúmulo da carga tributária durante o ciclo econômico).

A desigualdade seria referente à limitação dos direitos de créditos por decisões casuístas, visto que a lei estabelece um rol de créditos compensáveis⁴³, negando o direito de abater o débito em casos em que há tributo embutido na operação de entrada.

O dever de coerência do legislador pode aqui ser invocado com consequências mais abrangentes. Para além da enumeração casuística de hipóteses em que é concedido ou excluído o direito de crédito, o foco da incoerência está no tratamento diverso e despropositado entre receitas e despesas para apuração, respectivamente, de débitos e créditos.

Em suma, a proposta deste trabalho desloca a interpretação quanto à decisão a ser desenvolvida de forma coerente. Para Ávila, a decisão seria a adoção da não-cumulatividade, a qual geraria um dever de desenvolver o instituto sem restrições casuísticas. Propõe-se que a decisão a ser desenvolvida é a eleição do fato gerador e base de cálculo receita (e não faturamento), para um tributo nomeadamente não-

⁴³ O rol está no art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

cumulativo. Se fato gerador e a base de cálculo abstraem a relação do ingresso financeiro com a atividade econômico do contribuinte (receita), surge o dever de manter a coerência também na apuração de créditos que darão direito à eliminação do tributo acumulado.

Solução diferente ocorreria se a base de cálculo das contribuições fosse mais restrita. Caso o legislador houvesse optado de tributar apenas o faturamento – levando em conta, então, a relação entre a receita e a atividade empresarial – poderia ter limitado o direito de crédito em função da ligação das despesas ao processo empresarial. O que não é coerente é a abstração da atividade empresarial apenas em desfavor do contribuinte.

Em suma, o tipo consumo e a modalidade dedução financeira devem ser aplicadas, não porque a cláusula da não-cumulatividade, sozinha, assim reclame, mas porque, tendo em vista o fato gerador e a base de cálculo das contribuições eleitos pelo legislador, é a única solução coerente.

No próximo tópico serão analisadas as consequências dessa conclusão.

2.3 Alcance do tipo consumo e da dedução financeira

Defendeu-se que a adoção do tipo consumo e da modalidade dedução financeira é a única solução compatível com a não-cumulatividade das contribuições estabelecida sobre a receita. Essa afirmação, entretanto, deve ser adequadamente dimensionada.

Como referido, a base de cálculo das contribuições é a receita. A não-cumulatividade é assegurada mediante o direito à dedução de despesas com as próprias contribuições – método subtrativo. Essas deduções, entretanto, não correspondem necessariamente ao valor do tributo incidente na operação de entrada, visto que os agentes econômicos são submetidos a diferentes regimes de tributação em relação a tais contribuições. A legislação estabeleceu que o valor dos créditos será correspondente à multiplicação do valor das operações de entrada por alíquota

legalmente fixada (igual à alíquota aplicada sobre as operações de saída para calcular o tributo). Em suma, os créditos são arbitrados pela legislação.

A inexistência de correspondência perfeita entre créditos e tributo pago na operação de entrada gera uma indefinição sobre quais operações de entrada devem dar direito à apuração de crédito. A questão torna-se particularmente complicada quando se tem em vista dois tipos de operações de entrada: **a) operações excluídas a priori da tributação pelas contribuições** e **b) despesas não necessárias ao processo empresarial**. Cada uma das hipóteses será analisada nos dois próximos tópicos.

2.3.1 Operações excluídas a priori

Por **operações excluídas da tributação pelas contribuições**, faz-se referência a todas as operações não-tributadas, seja a que título – imunidade, não-incidência, isenção, alíquota zero – salvo as decorrentes de imunidade ou isenção subjetivas. Um exemplo é a relação de emprego. Por força do art. 3º da CLT, o empregado é sempre pessoa física. As pessoas físicas não se submetem à Cofins e ao PIS. Conforme art. 195, inciso I, da Constituição, tais contribuições são exigidas da “*empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei*”. Ou seja, a pessoa física empregada não é sujeito passivo.

A exclusão dessas operações do direito a crédito decorrente da não-cumulatividade das contribuições parece uma obviedade. Se a operação de entrada não é tributada, não há o que eliminar para evitar a incidência cumulativa. Na falta de outra disposição constitucional invocável, o legislador tem a faculdade de não conceder tais créditos.

Assim, ainda que argumentos diversos – de ordem econômica ou jurídica – possam ser invocados, não vemos como a não-cumulatividade exigiria o reconhecimento à apuração de créditos sobre tais despesas.

2.3.2 Despesas não necessárias à atividade empresarial

A questão das **despesas não necessárias à atividade empresarial** é mais complicada. Definir tais despesas não necessárias é difícil, tanto abstrata quanto concretamente⁴⁴. Entretanto, a legislação acerca do imposto sobre a renda da pessoa jurídica e a experiência acumulada com sua aplicação seria de grande valia.

As pessoas jurídicas que contribuem ao imposto sobre a renda da pessoa jurídica na modalidade lucro real apuram a base de cálculo do tributo deduzindo das receitas as despesas “*despesas operacionais*”. A legislação do imposto sobre a renda da pessoa jurídica define como operacionais as despesas “*necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora*” (art. 47 da Lei 4.506/64). Ou seja, apenas tais despesas dão direito à dedução. Despesas desnecessárias ou estranhas à atividade empresarial não dão direito à dedução.

Seria prático aplicar tais conceitos às contribuições, visto que são justamente as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real que são submetidas à não-cumulatividade pela legislação atual. As mesmas despesas poderiam ser avaliadas para imposto e contribuições, pelos mesmos critérios.

Admitir créditos em relação a bens adquiridos que não são necessários à exploração da atividade econômica ou que não estão afetados exclusivamente a tal exploração, tais como gastos com a compra de artigos pessoais, privativos dos diretores de empresa ou de seus familiares, ou de bens utilizados indistintamente para necessidades profissionais e privadas, parece uma brecha para distorções inaceitáveis, induzindo à confusão entre interesses das sociedades e das respectivas direções.

Entretanto, temos que tal limitação não pode ser projetada às contribuições. Se os débitos são apurados com base na integralidade das receitas, sejam elas vinculadas à atividade empresarial ou não, igualmente os créditos precisam ser avaliados com base na integralidade das despesas, por coerência.

Dessa forma, mesmo em relação às despesas não necessárias à atividade empresarial é possível a apuração de créditos.

⁴⁴ Sobre as dificuldades em definir as despesas necessárias à atividade empresarial, ver Machado (2009).

Em suma, o que deve limitar a apuração de créditos é apenas a tributação da operação de entrada. Se essa operação é tributada, o contribuinte tem o direito de apurar créditos em relação a ela.

2.4 Compatibilidade da legislação quanto ao tipo

Estabelecido que, em face da adoção da não-cumulatividade em tributos sobre a receita, o legislador precisa adotar o tipo consumo, passamos a analisar a legislação de regência das contribuições.

A Lei 10.637/02 e a Lei 10.833/03 adotaram o tipo renda, visto que permitiram o creditamento pela depreciação e amortização dos bens do ativo imobilizado (art. 3º, inciso VI e VII, e §1º, inciso III, em ambas as leis). Não foi autorizada a dedução total do valor desses bens (tipo consumo), nem negada completamente qualquer dedução (tipo produto bruto).

O tipo de não-cumulatividade adotado é intermediário - nem o mais favorável nem o mais desfavorável ao contribuinte. Muito embora não seja diretamente incompatível com a Constituição, visto que a expressão não-cumulatividade não exclui o tipo renda, em face da adoção do tributo sobre a receita, a inconstitucionalidade é verificada.

2.5 Compatibilidade da legislação quanto à modalidade

Estabelecido que, em face da adoção da não-cumulatividade em tributos sobre a receita, o legislador precisa adotar a modalidade dedução financeira, passamos a analisar a legislação de regência das contribuições.

As Leis 10.637/02 e 10.833/03 adotam modalidade mista entre o crédito físico e a dedução financeira.

Em um primeiro momento, a dedução é possível quando o bem ou serviço é enquadrável como insumo (art. 3º, inciso II, em ambas as leis), assemelhando-se à modalidade crédito físico.

Os demais bens e serviços (salvo os bens de produção) são considerados instrumentais à produção. A aquisição de bens e serviços instrumentais à produção em princípio, não dá direito à apuração de créditos. Por exceção, há direito ao desconto quando os mesmos estão arrolados na lista do art. 3º de cada uma das leis. Apenas em relação a esses bens e serviços é adotada a modalidade dedução financeira, ou seja, mesmo não sendo considerado insumo, o bem ou serviço permite a apuração de créditos.

Estão nesta hipótese as despesas mencionadas nos incisos III (energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica), IV (aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa) e V (valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – Simples) da Lei 10.833/03, correspondentes aos incisos IX, IV e V da Lei 10.637/02, e IX da Lei 10.833/03 (armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor).

Ou seja, para os casos enumerados, a lei adotada a dedução financeira. Para as demais hipóteses, resta o crédito físico.

A restrição ao aproveitamento de créditos em razão das operações não enumeradas é inconstitucional, não por violação direta à não-cumulatividade, mas por violação ao dever de coerência do legislador.

Capítulo 3: Alíquota de apuração dos créditos

Como demonstrado, o método de apuração da Cofins e do PIS permite a apuração de créditos sobre operações de entrada. Esses créditos são apurados pela

aplicação de alíquota sobre o valor da operação.

Nesse aspecto, o método de apuração se diferencia da subvariante com faturas do método subtrativo tributo sobre tributo. Nesta, o crédito corresponde ao tributo incidente sobre a operação de entrada. No método indireto subtrativo, tal coincidência não é necessária.

Por exemplo: em uma operação de compra e venda de insumos, se o vendedor estiver sujeito ao regime cumulativo, o débito pela compra será apurado pela multiplicação da alíquota pelo faturamento do vendedor, incidindo a Cofins pela alíquota de 3% (art. 8º da Lei 9.718/98) e o PIS pela alíquota de 0,75%. Sobre a mesma base de cálculo, poderá o comprador apurar créditos mediante a aplicação das alíquotas 7,6% (Cofins) e 1,65% (PIS) sobre o valor da operação de entrada.

Surge, no método indireto subtrativo, indagação inexistente no método da subtração, variante tributo sobre tributo: até que ponto a diferenciação entre a alíquota empregada na apuração dos débitos e a usada na apuração dos créditos poderia ser ofensiva à não-cumulatividade?

Concretamente, poderia o legislador, no exemplo acima (compra de insumo de pessoa jurídica optante pelo Simples), reduzir a alíquota de apuração de créditos para algo inferior a 7,6% (Cofins) e 1,65% (PIS) sobre o valor da operação de entrada?

3.1 Redução do valor dos créditos

Retomando a representação da forma de apuração dos tributos em sentença matemática, temos:

PIS/COFINS = (alíquota' x somatório receitas) - (alíquota'' x somatório despesas)

O §1º do art. 3º de cada uma das leis prevê a aplicação da mesma

alíquota empregada na apuração dos débitos na apuração dos créditos - 7,6% (para a Cofins) e 1,65% (PIS). Assim, nesse caso:

alíquota débitos = alíquota créditos

Entretanto, a legislação poderia prever alíquotas diferentes para a apuração de créditos. Evidentemente, a adoção de alíquota de apuração de créditos maior do que a de apuração de débitos não seria ofensiva à não-cumulatividade, visto que permitiria ao contribuinte a apuração de créditos maiores do que o necessário para neutralização do tributo incidente na operação anterior.

O contrário – adoção de alíquota de apuração de créditos menor do que a de apuração de débitos – não permitiria a neutralização integral do tributo que incidiria na operação anterior.

Como explanado, o método indireto subtrativo faculta ao contribuinte apurar créditos que corresponderiam à expressão econômica das contribuições geradas se a operação de entrada fosse praticada com outro contribuinte sujeito à não-cumulatividade. Tendo em vista essa estrutura impositiva, a adoção de alíquota de apuração de créditos menor do que a alíquota de apuração de débitos faria com que, ao menos parcialmente, o ônus das contribuições anteriores não fosse neutralizado.

A mesma conclusão é aplicável em relação a qualquer outra estratégia que possa reduzir o valor dos créditos – por exemplo, redução de base de cálculo – ou mesmo protelar o direito a sua fruição.

Dois fundamentos jurídicos impedem a redução do valor dos créditos. Em relação àquelas operações que indiscutivelmente dão direitos a créditos (aquisição de bens destinados a revenda e insumos), o fundamento será a própria não-cumulatividade. Em relação a tais operações, não havendo a plena eliminação do tributo incidente na operação de entrada, haverá inconstitucionalidade, por ofensa à não-cumulatividade, prevista no art. 195, §12, da Constituição.

Em relação àquelas operações em que o direito de crédito não tira fundamento direto na não-cumulatividade (aquisição de bens de produção e de bens e

serviços instrumentais à produção), o fundamento será o dever de coerência do legislador.

3.2 Compatibilidade da legislação

Como mencionado, o §1º do art. 3º de cada uma das leis prevê a aplicação da mesma alíquota empregada na apuração dos débitos na apuração dos créditos - 7,6% (para a Cofins) e 1,65% (PIS). Não há previsão de redução da base de apuração ou outra forma de redução dos créditos.

Assim, sob o ponto de vista do valor dos créditos, a legislação atualmente em vigor é constitucional.

CONCLUSÕES

Deste trabalho resultam as seguintes conclusões:

1. O art. 195, §12, da Constituição, é uma norma de competência, visto que dirigida primariamente ao legislador.

2. Além de ser uma regra de competência, o art. 195, §12, é também uma regra limitadora ao poder de tributar. Uma vez que uma lei preveja a não-cumulatividade para um setor, tal lei não será válida se a previsão for falsa ou insuficiente; é imperativo que a não-cumulatividade prevista possa ser qualificada como tal. Se assim não fosse, a norma constitucional que prevê a não-cumulatividade – limitadora ao poder de tributar – ficaria sem efeito.

3. O instrumento adequado para expressar a escolha feita pelo legislador pela definição de setores da atividade econômica em que as contribuições serão não-cumulativas, bem como para estabelecer o regime jurídico da não-cumulatividade, é a lei. Feita a opção pela não-cumulatividade, é possível controlar se a sistemática adotada pela lei efetivamente torna a incidência não-cumulativa para aquele setor da atividade econômica. Ou seja, a competência exercida passa a ser controlada em face da regra de competência. Nesse ponto, a norma constitucional passa a ser empregada como parâmetro de controle de constitucionalidade.

4. O art. 195, §12, da Constituição, tem aplicação imediata em relação à não-cumulatividade das contribuições, ainda que a legislação de regência seja a ele anterior. A adoção da não-cumulatividade em nível constitucional representa a constitucionalização de instituto que já existia. O art. 195, §12, é, além de uma norma de competência, uma norma limitadora ao poder de tributar. Constitucionalizada uma limitação ao poder, não há como aceitar o exercício do poder em desacordo com a limitação.

5. O art. 195, §12, é aplicável à Cofins e à Cofins-Importação por força direta da remissão aos incisos I, b, e IV, respectivamente, do caput do mesmo artigo. É aplicável ao PIS e ao PIS-Importação porque tal contribuição é espécie de contribuição

social do gênero das contribuições sociais incidentes sobre o receita, faturamento, ou importação, na forma do art. 195 da Constituição da República.

6. Por “*setores da atividade econômica*” devem ser compreendidos os ramos ou qualquer divisão identificável da atividade econômica. Não se trata de referência aos setores primário (produção), secundário (transformação) e terciário (comércio e serviços). A crítica a ser feita ao texto constitucional é de que a instituição da não-cumulatividade restrita a setores da atividade econômica tem pouco ou nenhum sentido. É da natureza da atividade econômica que agentes de setores diversos interajam entre si. Adotado o setor de atividade como critério de submissão à não-cumulatividade, agentes submetidos aos regimes não-cumulativo e cumulativo negociarão frequentemente entre si. Um sistema tributário em que agentes econômicos são simultaneamente submetidos a regimes cumulativo e não-cumulativo é de difícil estruturação e duvidosa utilidade.

7. A expressão “*não-cumulativas*” é vaga e de difícil compatibilização com as contribuições, as quais têm fato gerador unipessoal.

8. Apenas pelo critério do início de definição é possível identificar a norma em questão como princípio. Pelos demais critérios, a norma é identificada como regra, contendo conceito jurídico de conteúdo indeterminado, cujo preenchimento é feito por outros critérios.

9. O argumento da atribuição de máxima eficácia aos princípios constitucionais não determina que o conceito jurídico não-cumulatividade seja interpretado ampliativamente.

10. A não-cumulatividade é uma técnica de tributação. Como técnica de tributação, a não-cumulatividade é um conceito pré-jurídico, ou seja, muito embora deduzida das normas jurídicas que garantem a neutralização do tributo incidente nas operações anteriores, é simples resultado do sistema criado por tais normas, sem eficácia normativa própria. No entanto, a não-cumulatividade é textualmente adotada na Constituição da República. A partir da inserção da técnica na regra jurídica, surge uma relação circular: a técnica informa a regra, e também é a forma como se realiza a regra.

11. O tributo é não-cumulativo se é permitido ao contribuinte neutralizar

o tributo pago nas operações de entrada. Esse é o núcleo da não-cumulatividade.

12. A análise da técnica permite concretizar – em parte – conceito jurídico indeterminado não-cumulatividade. Nesse conceito estão incluídos diferentes métodos de cálculo – aditivo e subtrativo – com possíveis variantes – base sobre base e tributo sobre tributo – tipos – consumo, renda e produto bruto – e modalidades – crédito físico e dedução financeira.

13. A Constituição adota a não-cumulatividade como norma em relação ao IPI, art. 153, §3º, inciso II, e ICMS, art. 155, §2º, inciso I, estabelecendo que cada um desses impostos será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Ou seja, em relação a esses tributos o texto constitucional elege o método da subtração na variante tributo sobre tributo. No entanto, a transposição desse método para as contribuições sobre as receitas, faturamento e importação não é possível. As receitas e o faturamento são fatos unipessoais, ou seja, não estão necessariamente inseridos em um ciclo de circulação de riquezas. O fato gerador não é uma operação, pelo que não há como falar em tributo pago nas operações anteriores. Quanto à importação – muito embora aqui se trate de uma operação inserida em um ciclo de circulação de riquezas – igualmente não há tributo pago em operações anteriores. Em caso de revenda do produto importado, as contribuições seguintes não incidirão sobre a operação, mas sobre as receitas dela decorrentes. Assim, a transposição das disposições sobre o IPI e o ICMS para concretizar a não-cumulatividade das contribuições não é possível.

14. A última (e talvez mais importante) forma de delimitar a atuação do legislador na configuração da não-cumulatividade das contribuições é análise da própria estrutura das contribuições em questão – notadamente fato gerador, base de cálculo e regimes impositivos.

15. O método escolhido precisa ser compatível com o fato gerador e a base de cálculo do tributo em questão. Nesse aspecto, a base de cálculo receita reclama a adoção de método subtrativo. A receita e o faturamento são dados conhecidos **antes** da adoção da técnica da não-cumulatividade. Se não houvesse créditos, a própria receita ou faturamento seria a base de cálculo do tributo. Nesse contexto, não haveria o que somar para apurar o tributo.

16. A base de cálculo das contribuições é o "*total das receitas auferidas*" pelo contribuinte, conforme art. 1º da Lei 10.637/02 e art. 1º da Lei 10.833/03, menos os créditos dedutíveis. A neutralização do tributo incidente é feita mediante o desconto de créditos, apurados na forma do art. 3º de cada uma das leis, ou seja, mediante a multiplicação das operações de entrada ali especificadas por alíquota idêntica à utilizada na apuração dos débitos, na forma do §1º do art. 3º - 7,6% na Cofins e 1,65% no PIS. Com isso, o PIS e a Cofins adotam método subtrativo. No entanto, não se trata da variante base sobre base, porque não há dedução do valor das compras na apuração da base de cálculo do tributo. A base de cálculo do tributo é a receita (valor recebido na operação de saída), existindo, como na variante tributo sobre tributo, direito ao desconto de créditos.

17. O método de cálculo das contribuições é denominado indireto subtrativo pela exposição de motivos da Medida Provisória 135/03. O método indireto subtrativo é uma adaptação do método subtrativo na variante tributo sobre tributo, com a peculiaridade de que os créditos não correspondem ao valor do tributo incidente na operação de entrada, mas são apurados pela aplicação de alíquota sobre o valor da operação. Essa alíquota é aquela que seria empregada para apuração do tributo devido caso a operação em questão fosse tributada na sistemática não-cumulativa.

18. A adoção dessa diferença em relação à modalidade tributo sobre tributo foi necessária porque nem todos os contribuintes estão sujeitos à Cofins e ao PIS na modalidade não-cumulativa. Daí a conclusão de que o método indireto subtrativo é uma adaptação do método subtrativo na variante tributo sobre tributo, destinada a adequar a não-cumulatividade a um ambiente em que nem todos os agentes econômicos são submetidos à tributação não-cumulativa.

19. O método de cálculo eleito pela legislação está de acordo com a não-cumulatividade e não apresenta incompatibilidades com as características dos tributos em questão. Não há inconstitucionalidade neste ponto.

20. O direito à eliminação do tributo incidente em determinadas operações de entrada é característico da não-cumulatividade, de tal forma que, caso tal direito seja suprimido, a própria não-cumulatividade estará descaracterizada. No caso das contribuições, as quais adotam método subtrativo de apuração, essa eliminação se

traduz em direito a créditos.

21. Existem despesas em relação às quais não é impossível que o ordenamento jurídico negue o direito ao desconto de créditos, sem descaracterizar a técnica. É o caso das despesas com aquisição dos bens de produção e dos bens e serviços instrumentais à produção. Em relação a esses, os ordenamentos jurídicos que adotam a não-cumulatividade podem empregar soluções mais ou menos favoráveis ao contribuinte.

22. As leis das contribuições não-cumulativas (Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03) mencionam o fato gerador e a base de cálculo como sendo o “faturamento”, mas definem faturamento como o “*total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil*”. Em verdade, a legislação abandonou o conceito de faturamento, o qual corresponde às receitas decorrentes da atividade empresarial, para adotar o fato gerador “*auferir receita*” e a base de cálculo “*receita*”, a qual corresponde a qualquer receita, independentemente da origem – independentemente do nexos com a atividade empresarial. Ou seja, em razão desses comandos, na apuração da base de cálculo das contribuições, há uma completa abstração da relação da receita com a atividade empresarial.

23. Por outro lado, a invocação do tipo produto bruto e da modalidade crédito físico caminham em sentido inverso: reclamam uma reavaliação **concreta** do negócio jurídico que deu causa à receita, bem como uma identificação dos insumos utilizados em sua obtenção. O abandono da abstração joga, aqui, contra o contribuinte.

24. Não vemos como viável a compatibilização de uma e outra escolha, por serem, entre si, absolutamente incoerentes. Cabe aqui invocar **dever de coerência do legislador**. O legislador tem o dever de respeitar suas próprias decisões, desenvolvendo os princípios por ele próprio estabelecidos de forma coerente. Assim, em um mesmo texto legislativo, o legislador não pode tomar duas decisões entre si incompatíveis. Esse dever de coerência advém da norma da igualdade, prevista no art. 5º, *caput*, e no art. 150, II, em conexão com o Estado de Direito, previsto no art. 1º da Constituição. Trata-se de **igualdade sistemática**.

25. O foco da incoerência está no tratamento diverso e despropositado

entre receitas e despesas para apuração, respectivamente, de débitos e créditos. Se fato gerador e a base de cálculo abstraem a relação do ingresso financeiro com a atividade econômico do contribuinte (receita), surge o dever de manter a coerência também na apuração de créditos que darão direito à eliminação do tributo acumulado.

26. As operações excluídas da tributação pelas contribuições não dão direito a crédito. Se a operação de entrada não é tributada, não há o que eliminar para evitar a incidência cumulativa.

27. Já as despesas não necessárias à atividade empresarial dão direito a crédito. Admitir a restrição semelhante à impossibilidade de dedução de tais despesas na apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica não teria cabimento. Se os débitos são apurados com base na integralidade das receitas, sejam elas vinculadas à atividade empresarial ou não, igualmente os créditos precisam ser avaliados com base na integralidade das despesas, por coerência.

28. A Lei 10.637/02 e a Lei 10.833/03 adotaram o tipo renda, visto que permitiram o creditamento pela depreciação e amortização dos bens do ativo imobilizado (art. 3º, inciso VI e VII, e §1º, inciso III, em ambas as leis). Não foi autorizada a dedução total do valor desses bens (tipo consumo), nem negada completamente qualquer dedução (tipo produto bruto). O tipo de não-cumulatividade adotado é intermediário – nem o mais favorável nem o mais desfavorável ao contribuinte. Muito embora não seja diretamente incompatível com a Constituição, visto que a expressão não-cumulatividade não exclui o tipo renda, em face da adoção do tributo sobre a receita, a inconstitucionalidade é verificada.

29. As leis adotam modalidade mista entre o crédito físico e a dedução financeira. Em um primeiro momento, a dedução é possível quando o bem ou serviço é enquadrável como insumo (art. 3º, inciso II, em ambas as leis), assemelhando-se à modalidade crédito físico. Os demais bens e serviços (salvo os bens de produção) são considerados instrumentais à produção. A aquisição de bens e serviços instrumentais à produção em princípio, não dá direito à apuração de créditos. Por exceção, há direito ao desconto quando os mesmos estão arrolados na lista do art. 3º de cada uma das leis. Apenas em relação a esses bens e serviços é adotada a modalidade dedução financeira, ou seja, mesmo não sendo considerado insumo, o bem ou serviço permite a apuração

de créditos. A restrição ao aproveitamento de créditos em razão das operações não enumeradas é inconstitucional, não por violação direta à não-cumulatividade, mas por violação ao dever de coerência do legislador.

30. O §1º do art. 3º de cada uma das leis prevê a aplicação da mesma alíquota empregada na apuração dos débitos na apuração dos créditos - 7,6% (para a Cofins) e 1,65% (PIS). Evidentemente, a adoção de alíquota de apuração de créditos maior do que a de apuração de débitos não seria ofensiva à não-cumulatividade, visto que permitiria ao contribuinte a apuração de créditos maiores do que o necessário para neutralização do tributo incidente na operação anterior.

31. O contrário – adoção de alíquota de apuração de créditos menor do que a de apuração de débitos – seria inconstitucional. A mesma conclusão é aplicável em relação a qualquer outra estratégia que possa reduzir o valor dos créditos – por exemplo por exemplo, redução de base de cálculo – ou mesmo protelar o direito a sua fruição.

32. Dois fundamentos jurídicos impedem a redução do valor dos créditos. Em relação àquelas operações que indiscutivelmente dão direitos a créditos (aquisição de bens destinados a revenda e insumos), o fundamento será a própria não-cumulatividade. Em relação a tais operações, não havendo a plena eliminação do tributo incidente na operação de entrada, haverá inconstitucionalidade, por ofensa à não-cumulatividade, prevista no art. 195, §12, da Constituição.

33. Em relação àquelas operações em que o direito de crédito não tira fundamento direto na não-cumulatividade (aquisição de bens de produção e de bens e serviços instrumentais à produção), o fundamento será o dever de coerência do legislador.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁGUIA, José Maurício Pereira. Imposto sobre Valor Agregado: abordagem teórica e prática. In: **Iva para o Brasil**. Organizadores Oswaldo Othon Pontes Saraiva Filho; Sérgio Vasques; Vasco Branco Guimarães. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 123-133.

ALBUQUERQUE, Marcos Cintra Cavalcanti de. As assimetrias distributivas e os impactos tributários da não-cumulatividade. **Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo**. São Bernardo do Campo. ano 8, n. 10. p. 223-241. out. 2004.

ALEXANDRE, Mário Alberto. O controle do IVA nas transações intracomunitárias de bens na União Europeia: a troca de informações como base fundamental para o acompanhamento do cumprimento da obrigação tributária dos contribuintes. In: **Iva para o Brasil**. Organizadores Oswaldo Othon Pontes Saraiva Filho; Sérgio Vasques; Vasco Branco Guimarães. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 135-155.

ALEXY, Robert. **Constitucionalismo discursivo**. Tradutor Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Créditos de PIS e Cofins sobre insumos**. São Paulo: Prognose, 2010.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4ª ed. Malheiros. 2004.

_____. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

BARRETO, Aires F. O princípio da não-cumulatividade na esfera estadual. In: **O princípio da não-cumulatividade**, Pesquisas Tributárias, Nova Série, 10. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2004. p. 68-104.

BASTO, José Xavier de. A adoção do sistema comum europeu de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Portugal. In: **Iva para o Brasil**. Organizadores Oswaldo Othon Pontes Saraiva Filho; Sérgio Vasques; Vasco Branco Guimarães. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 89-122.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BRAGA, Waldir Luiz; FRANHANI, Valdirene Lopes. A não-cumulatividade do PIS e da Cofins após a Emenda Constitucional 42/03. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n. 109. p. 100. out. 2004.

BONILHA, Paulo Celso Bergstron Bonilha. **IPI e ICM Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa**. Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1979.

CALCINI, Fábio Pallaretti. PIS e Cofins. Algumas ponderações acerca da não cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n. 176. p. 41-64. mai. 2010.

, Paulo. Princípios e regras: acerca do conflito normativo e suas aplicações práticas no direito tributário. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo. v. 95. p. 124-151. 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços – ICMS. In: **Direito Tributário**. Organizador Maurício Batista Berni. Porto Alegre, Síntese, 2000.

_____. **Pis e Cofins sobre energia elétrica e legalidade do repasse do custo respectivo no valor das contas aos consumidores**. Parecer. 2010.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na constituição e na lei complementar**. São Paulo, Resenha Tributária, 1978.

DANILEVICZ, Ígor. Contribuições: do Conceito à Definição. **Revista da FESDT**, v.

1, p. 101-121, 2008. Disponível em <http://www.danilevicz.adv.br/?ir=artigos.mostrar&Id=23>. Acesso em: 10 jan. 2011.

DERZI, Misabel Abreu Machado; SANTIAGO, Igor Mauler. A harmonização dos IVAs do Brasil para o desenvolvimento produtivo. In: **Iva para o Brasil**. Organizadores Oswaldo Othon Pontes Saraiva Filho; Sérgio Vasques; Vasco Branco Guimarães. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 527-551.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

DWORKIN, Ronald. **Taking rights seriously**. Cambridge: Harvard University, 1977.

EBRILL, Liam et al. **The Modern VAT**. Washington: International Monetary Fund, 2001.

ECKHOFF, Rolf. **Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht**. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1999.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. Traduzido a partir da 8ª edição original, 1983. 10ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2008.

FALCÃO, Maurin Almeida. Da tributação cumulativa ao Imposto sobre o Valor Agregado: o percurso notável da inovação tributária no Século XX. In: **Iva para o Brasil**. Organizadores Oswaldo Othon Pontes Saraiva Filho; Sérgio Vasques; Vasco Branco Guimarães. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 611-625.

FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Não-cumulatividade do Pis e da COFINS – Implicações contábil, societária e fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

FERRAZ, Roberto. A igualdade no aproveitamento de créditos na Cofins e PIS não cumulativos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n. 149. p. 77-86. fev. 2008.

_____. A não-cumulatividade nas contribuições PIS/COFINS e as exportações. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n. 154. p. 104-108. jul. 2008.

GALLARDO, Francisco Javier Sánchez. La tributacion en el IVA de las operaciones de comercio electrónico. In: **Iva para o Brasil**. Organizadores Oswaldo Othon Pontes Saraiva Filho; Sérgio Vasques; Vasco Branco Guimarães. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 407-462.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições** (uma figura “sui generis”). São Paulo: Dialética, 2000.

_____. Não-cumulatividade no PIS e na Cofins. **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte. n. 12. p. 29-51. nov. 2004.

GUIMARÃES, Vasco Branco. A tributação do consumo no Brasil: uma visão europeia. In: **Iva para o Brasil**. Organizadores Oswaldo Othon Pontes Saraiva Filho; Sérgio Vasques; Vasco Branco Guimarães. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 37-68.

JANINI, Tiago Cappi. PIS/Cofins: Análise acerca da possibilidade de crédito nas operações com entrada ou saída sem tributação. Aplicação à Zona Franca de Manaus. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n. 151. p. 80-87. dez. 2005.

LAURÉ, Maurice. **Traité de politique fiscale**. Paris: Presses Universitaires de France, 1956.

MACHADO, Hugo de Brito. Virtudes e defeitos da não-cumulatividade no sistema tributário brasileiro. In: **O princípio da não-cumulatividade**, Pesquisas Tributárias, Nova Série, 10. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2004. p. 68-104.

_____. Despesas necessárias na determinação da base de cálculo do imposto de renda. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n. 162. p. 7-15. mar. 2009.

MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. **Não-cumulatividade do PIS e da Cofins**. Dissertação de mestrado. São Paulo: USP, 2009. Disponível em <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-22062010-083058/publico/Patricia_Hermont_Barcellos_Goncalves_Madeira_Dissertacao.pdf>. Acesso em: 19 out. 2010.

MANEIRA, Eduardo. Considerações sobre o art. 166 do CTN e a não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n. 124. p. 42-47. jan. 2006.

MARQUES, Thiago de Mattos. Apuração de créditos de PIS/COFINS no regime monofásico. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n. 154. p. 119-129. jul. 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não-cumulatividade do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n. 33. p. 50-58. jun. 1998.

_____; SOUZA, Fátima Fernandes de. A não-cumulatividade das contribuições: PIS/PASEP e COFINS. In: **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e COFINS**. Coordenador Leandro Paulsen. São Paulo: IOB Thomson, 2004.

MINATEL, José Antônio. **Conteúdo do conceito de receita e regimes jurídico para sua tributação**. São Paulo: MP, 2005.

MINNER, Ricardo. “Vendas inadimplidas” e hipótese de incidência da Cofins e do PIS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n. 164. p. 74-85. mai. 2009.

MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. Tomo II. 3ª ed. Coimbra: Coimbra, 1996.

PALMA, Clotilde Celorico. A harmonização do Imposto sobre o Valor Acrescentado: *quo vadis?*. In: **Iva para o Brasil**. Organizadores Oswaldo Othon Pontes Saraiva Filho; Sérgio Vasques; Vasco Branco Guimarães. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 175-217.

PAULSEN, Leandro. In: Fortes, S.; Paulsen, L. **Direito da seguridade social**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. parte V.

_____. In: Paulsen, L.; Velloso, A. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. cap. VI.

PETRY, Rodrigo Caramori. Os regimes tributários das contribuições Cofins e

PIS/PASES – Novas alterações e seus contornos constitucionais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n. 138. p. 96-114. mar. 2007.

_____. A Cofins e a tributação sobre as receitas das instituições financeiras. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n. 145. p. 116-131. out. 2007.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Os conceitos indeterminados no direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n. 149. p. 77-86. fev. 2008.

SANTOS, António Carlos dos. Implicações do processo de integração de Portugal na Comunidade Europeia nas políticas fiscal e orçamental. In: **Iva para o Brasil**. Organizadores Oswaldo Othon Pontes Saraiva Filho; Sérgio Vasques; Vasco Branco Guimarães. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 175-217.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. IVA no Brasil. In: **Iva para o Brasil**. Organizadores Oswaldo Othon Pontes Saraiva Filho; Sérgio Vasques; Vasco Branco Guimarães. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 627-664.

SAWAMURA & CO. **Japanese Consumption Tax**. Copyright 2008. Disponível em <http://www.iadvisory.gov.sg/upload/JapaneseConsumptionTax.pdf>. Acesso em: 24 mai. 2010.

SCAFF, Fernando Facury. PIS e COFINS não-cumulativos e os direitos fundamentais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n. 151. p. 15-27. abr. 2008.

SCHARLACK, José Rubens. A natureza jurídica dos créditos de PIS e Cofins apurados no regime de “não-cumulatividade”. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n. 115. p. 63-69. abr. 2005.

SCHMITT, Antônio Ricardo Vasconcellos. **Não-cumulatividade tributária**. Dissertação de mestrado. Porto Alegre: UFRGS, 2005. Disponível em <<http://www.bibliotecadigital.ufrgs.br/da.php?nrb=000502865&loc=2006&l=b7bec2074123090b>>. Acesso em: 19 out. 2010.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. A não-cumulatividade no direito tributário brasileiro. In: **O princípio da não-cumulatividade**. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 2004. p. 225-264.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da não-cumulatividade e o IVA no direito comparado. In: **O princípio da não-cumulatividade**. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 2004. p. 139-170.

_____. É possível a criação do IVA no Brasil? In: **Iva para o Brasil**. Organizadores Oswaldo Othon Pontes Saraiva Filho; Sérgio Vasques; Vasco Branco Guimarães. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 627-664.

VALADÃO, Marcos. Comparative analysis of the Value Added Tax (VAT) and Retail Sales Tax (RST): a contribution to tax reform in the U.S. In: **Iva para o Brasil**. Organizadores Oswaldo Othon Pontes Saraiva Filho; Sérgio Vasques; Vasco Branco Guimarães. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 175-217.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. Competência para a criação de contribuições sobre a importação, as regras-matrizes da COFINS-IMPORTAÇÃO e do PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO e seus aspectos polêmicos. **Revista da AJUFERGS**. p. 41-59. Porto Alegre. n. 2. 2006. Disponível em http://www.ajufergs.org.br/revistas/rev02/05_pis_pasep_e_cofins_importacao.pdf. Acesso em: 14 dez. 09.

_____. In: Paulsen, L.; Velloso, A. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. cap. I.