

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

Vítor Chagas Silva

**A NATUREZA JURÍDICA DA NÃO CUMULATIVIDADE DA
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA CONTRIBUIÇÃO PARA O
FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS**

Porto Alegre
2021

VÍTOR CHAGAS SILVA

**A NATUREZA JURÍDICA DA NÃO CUMULATIVIDADE DA
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA CONTRIBUIÇÃO PARA O
FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS**

Monografia apresentada ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho, da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, sob orientação da Professora Dr.^a Maria Cristina Cereseer Pezzella, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Maria Cristina Cereseer Pezzella

Porto Alegre
2021

CIP - Catalogação na Publicação

Silva, Vítor Chagas
A NATUREZA JURÍDICA DA NÃO CUMULATIVIDADE DA
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA CONTRIBUIÇÃO PARA O
FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS / Vítor
Chagas Silva. -- 2021.
107 f.
Orientadora: Maria Cristina Cereser Pezzella.

Trabalho de conclusão de curso (Graduação) --
Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade
de Direito, Curso de Ciências Jurídicas e Sociais,
Porto Alegre, BR-RS, 2021.

1. PIS. 2. COFINS. 3. NÃO CUMULATIVIDADE. 4. TEMA
756. I. Pezzella, Maria Cristina Cereser, orient. II.
Título.

VÍTOR CHAGAS SILVA

**A NATUREZA JURÍDICA DA NÃO CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO
PARA O PIS/PASEP E DA CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL – COFINS**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais e aprovado em sua forma final pelo Curso de Ciências Jurídicas e Sociais, obtendo conceito **A**.

Porto Alegre, 23 de novembro de 2021.

Banca Examinadora:

Prof.^a Dr.^a Maria Cristina Cereser Pezzella
Orientadora

Prof.^a Ma. Renata Duval Martins

Prof. Me. Rafael Ferreira da Costa

AGRADECIMENTOS

Longe de ser uma conquista particular, esta monografia é reflexo da junção de esforços das pessoas mais importantes da minha vida, sem as quais, seguramente, minhas maiores aspirações e realizações se tornariam intangíveis.

Dessa feita, peço vênias para nominalmente agradecer àqueles que em muito contribuíram durante a minha trajetória até a graduação na Universidade Federal do Rio Grande do Sul:

Aos meus pais, Abner e Simone, agradeço todo o apoio prestado desde minha preparação para o vestibular até a formatura, agradecimento que estendo ao meu irmão, Gabriel e Tio Ismail, bem como à minha família em Porto Alegre/RS e em São Paulo/SP. Certo de que vossa confiança em mim depositada foi e sempre será baluarte de todas minhas conquistas.

Agradeço àquela que há oito anos me acompanha em minha jornada pessoal, profissional e acadêmica, verdadeira companheira de vida, testemunha de tudo aquilo de bom e ruim – felizmente em menor medida – que se passou pelo caminho desde então: minha namorada Annemarie, a quem devoto pleno e recíproco amor.

Por fim, mas não menos importante, aos amigos que a Faculdade de Direito me trouxe, Ingrid, Jéssica, Rafael, Renata e Suelen, bem como aos amigos que tive o prazer de conhecer no Ministério Público do Rio Grande do Sul, Carina, Karina, Luize e Nathália, agradeço pelas risadas, parceria e amizade, esta que certamente será eterna.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à minha avó, Marisa Flores da Silva (*in memoriam*), como forma de homenagem e agradecimento pelo notório exemplo de vida que foste para mim e como singela retribuição ao esforço que dispendeste no início da minha jornada académica, a qual, infelizmente, não pudeste ver o final, mas saiba que todo o teu amor pela família, carinho e consideração pelo próximo serão alçados à perpetuidade pelo teu neto e familiares.

“Introduce a wise and efficient system of taxation, and life and energy will pervade the country. Without such a system, it will sink into general and fatal paralysis”

(“Those Dirty Rotten Taxes – The tax revolts that built America”, by Charles Adams)

RESUMO

No presente trabalho de conclusão do curso de Ciências Jurídicas e Sociais da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, analisar-se-á a definição constitucional de não cumulatividade do PIS e da COFINS, buscando responder a quatro grandes questionamentos: a um, existe um significado único, dentro da Constituição Federal, para a não cumulatividade do PIS e da COFINS? A dois, a não cumulatividade do PIS e da COFINS possui *status* constitucional? A três, a vedação ou restrição ao direito de crédito é inconstitucional? A quatro, a utilização de critérios de *discrímen* outros que não os “setores de atividade econômica” torna o PIS e a COFINS inconstitucionais? Para tanto, serão estudadas as origens do PIS e da COFINS, suas diversas classificações, conforme os pressupostos aceitos pela doutrina revisada, bem como as origens da não cumulatividade, seu conceito, forma de cálculo e aplicação ao PIS e à COFINS. A fim de propor pontos cardeais para a interpretação da expressão “não cumulatividade” para as contribuições estudadas, o presente trabalho de conclusão de curso analisará os princípios constitucionais aplicáveis à não cumulatividade do ICMS e do IPI, comparando-os com os aspectos intrínsecos das contribuições para o PIS e à COFINS, visando sempre à segurança jurídica nas relações jurídico-tributárias. Essa interpretação hermenêutica resta pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, no RE n.º 841.979 (Tema 756 de Repercussão Geral). A Corte Constitucional, decidirá, dentre outros temas, a extensão da não cumulatividade às Contribuições ao PIS e à COFINS, bem como a (in)constitucionalidade da limitação do direito ao crédito por legislação infraconstitucional.

Palavras-chave: Direito Tributário. PIS/PASEP. COFINS. Não-cumulatividade. Tema 756 de Repercussão Geral.

ABSTRACT

In this final paper of the Legal and Social Sciences course at the Faculty of Law of the Federal University of Rio Grande do Sul, the constitutional definition of non-compounding of PIS and COFINS will be analyzed, seeking to answer four major questions: a one, is there a single meaning, within the Federal Constitution, for the non-compounding of PIS and COFINS? Two, does the non-compounding of PIS and COFINS have constitutional status? Three, is the prohibition or restriction on the right to credit unconstitutional? For four, does the use of discretionary criteria other than "sectors of economic activity" make PIS and COFINS unconstitutional? For this purpose, the origins of PIS and COFINS will be studied, their various classifications, according to the assumptions accepted by the revised doctrine, as well as the origins of non-compounding, its concept, method of calculation and application to PIS and COFINS. In order to propose cardinal points for the interpretation of the expression "non-compounding" for the contributions studied, this final paper will analyze the constitutional principles applicable to the non-compounding of ICMS and IPI, comparing them with the intrinsic aspects of contributions to PIS and COFINS, always aiming at legal security in legal-tax relations. This hermeneutic interpretation is still pending judgment by the Federal Supreme Court, in RE nº 841.979 (Topic 756 of General Repercussion). The Constitutional Court will decide, among other issues, the extension of the non-compounding nature of Contributions to PIS and COFINS, as well as the (un)constitutionality of the limitation of the right to credit by infra-constitutional legislation.

Key-words: Tax law. PIS/PASEP. COFINS. Non-compounding principle. Topic 756 of General Repercussion.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Apuração não cumulativa	73
---	-----------

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	13
2. CONTRIBUIÇÕES EM DIFERENTES ORDENAMENTOS JURÍDICOS	17
2.1. ITÁLIA.....	17
2.2. ESPANHA.....	20
2.3. ALEMANHA.....	22
2.4. PORTUGAL.....	24
2.5. FRANÇA	25
2.6. CONCLUSÕES ACERCA DAS CONTRIBUIÇÕES EM DIFERENTES ORDENAMENTOS JURÍDICOS	26
3. CONTRIBUIÇÕES NO BRASIL	26
3.1. A EVOLUÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES NOS SISTEMAS CONSTITUCIONAIS BRASILEIROS.....	26
3.2. CLASSIFICAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES QUANTO ÀS SUAS ESPÉCIES E AUTONOMIA TRIBUTÁRIA	28
4. DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS	30
4.1. PROPOSTA DE CLASSIFICAÇÃO	30
4.2. CONCEITO DE CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS.....	34
5. ANÁLISE CONSTITUCIONAL DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS	35
5.1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	36
5.2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	38
5.2.1. Princípio da Legalidade.....	39
5.2.2. Princípio da Isonomia.....	41
5.2.3. Princípio da Anterioridade.....	44
6. CONTRIBUIÇÕES DE SEGURIDADE SOCIAL SOBRE A RECEITA	46
6.1. COMPETÊNCIA PARA INSTITUIÇÃO	47
6.2. PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS) E A CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS).....	50
7. ASPECTOS TEÓRICOS DA NÃO CUMULATIVIDADE	52
7.1. A MATERIALIDADE TRIBUTÁRIA DA CIRCULAÇÃO DA RIQUEZA.....	52

7.2. A MATERIALIDADE DO FATO GERADOR DO PIS E DA COFINS NÃO CUMULATIVOS.....	56
7.3. DIFERENÇAS ENTRE A NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS E DOS OUTROS TRIBUTOS SOBRE VENDAS E CONSUMO	61
7.4. REGIMES DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	65
7.5. DOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO NO BRASIL	69
7.6. TRIBUTOS PLURIFÁSICOS NÃO CUMULATIVOS	72
7.7. FORMA DE CÁLCULO DO TRIBUTO DENTRO DO REGIME NÃO CUMULATIVO	73
7.8. A NÃO CUMULATIVIDADE É REGRA OU PRINCÍPIO?	76
7.8.1. Não cumulatividade X Capacidade Contributiva.	79
7.8.2. Não Cumulatividade X Princípio da Neutralidade	81
8. A NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS	82
8.1. A NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS E A INCIDÊNCIA INDIRETA SOBRE CONSUMO	83
8.2. DOS SIGNIFICADOS DE NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS NO TEXTO CONSTITUCIONAL.....	86
8.2.1. A não cumulatividade do PIS e da COFINS possui conteúdo constitucional?	87
8.2.2. A vedação do direito de crédito é ilegal?	88
8.2.3. A utilização de fatores de <i>discrímen</i> outros que não os setores da atividade econômica torna o PIS e COFINS não cumulativos inválidos?	89
8.3. DA JURISPRUDÊNCIA DO STF – TEMAS DE N.º 34 E 756 DE REPERCUSSÃO GERAL.....	91
9. CONCLUSÕES	95
10. BIBLIOGRAFIA.....	101
10.1. LIVROS E ARTIGOS.....	101
10.2. LEGISLAÇÕES E DECISÕES JUDICIAIS	104

1. INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por objetivo analisar a definição constitucional de não cumulatividade para o PIS e para a COFINS, visando perquirir acerca de quatro grandes questionamentos: a um, existe um significado único, dentro da Constituição Federal, para a não cumulatividade do PIS e da COFINS? A dois, a não cumulatividade do PIS e da COFINS possui *status* constitucional? A três, a vedação ou restrição ao direito de crédito é inconstitucional? A quatro, a utilização de critérios de *discrímen* outros que não os “setores de atividade econômica” torna o PIS e a COFINS inconstitucionais? Para responder a estes pontos cardeais, foi utilizada a legislação brasileira em vigor (tanto constitucional, como infraconstitucional), que foi relacionada com a doutrina e jurisprudência pátria, seguindo as premissas abaixo delineadas.

O Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) atualmente são as exações que mais suscitam debates entre os contribuintes e o fisco, notadamente a União. Veja-se, por exemplo, o imbróglio consistente no julgamento, pelo STF, do RE n.º 574.706, onde restou discutida a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, julgamento esse que perdurou por mais de uma década.

O interesse da União Federal no recolhimento do PIS e da COFINS é notável, já que tais tributos incidem sobre a receita bruta, ou seja, sobre a totalidade das receitas auferidas pelas empresas submetidas à sistemática da não cumulatividade dessas exações. Pela pertinência, colaciona-se o disposto nas Leis de n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

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

trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

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

Igualmente, a União detém exclusividade na gestão do montante arrecadado, já que não existe previsão legal para repasse às Unidades da Federação, o que apenas faz aumentar o seu interesse no correto arrecadamento das exações.

A despeito das críticas que se possa fazer a respeito da incidência das contribuições ora estudadas sobre a receita bruta, tanto sob o aspecto econômico, quanto tributário, igualmente, das críticas que se possa tecer a respeito dos diversos regimes de apuração instituídos por diversas legislações ordinárias, o presente estudo tem como singelo objetivo perquirir acerca da natureza constitucional do método de apuração não cumulativo, instituído pelo art. 195, § 12º da Constituição Federal e regulamentado pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Antes de investigar a natureza constitucional de determinado instituto jurídico, necessário é conhecer suas origens e classificações. Para tanto, no segundo capítulo da presente monografia será proposta uma análise sistemática entre as contribuições existentes na Itália, Espanha, Alemanha, Portugal e França.

No terceiro capítulo, será estudada a classificação das contribuições no Brasil, nos moldes delineados pela Constituição Federal. Deste estudo, é possível inferir a existência de subdivisões dentro do gênero contribuições, a saber: contribuições de melhoria e contribuições especiais. Estas serão analisadas com maior profundidade

no capítulo seguinte, já que abarcam as contribuições para o PIS e à COFINS, temas do presente estudo.

O quarto capítulo visa expor a teoria das contribuições especiais, analisando suas características intrínsecas, passando pelas teorias correspondentes às suas hipóteses de incidência, autonomia frente às demais exações tradicionalmente adotadas pela doutrina para classificar as espécies de tributos e elementos conceituais, tais quais, requisitos de finalidade, validade e eficácia.

Devidamente analisada a teoria das contribuições especiais, no quinto capítulo será introduzida a parte constitucional das contribuições especiais. Nesse capítulo, é analisada a competência tributária para instituição de contribuições sociais e interventivas gerais, bem como suas particularidades. Também são descritos os princípios constitucionais tributários pertinentes às contribuições especiais, são eles: princípios da legalidade, isonomia e anterioridade.

No sexto capítulo serão estudadas as contribuições de seguridade social sobre a receita, notadamente o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). O capítulo é finalizado com uma breve introdução do regime de apuração cumulativo e não cumulativo dessas contribuições.

No sétimo capítulo, será estudado o aspecto teórico da não cumulatividade em sentido amplo. Igualmente, será realizado um breve resgate histórico acerca da não cumulatividade, analisando, antes de tudo, a questão da circulação de riqueza como fonte tributável. Após, será estudada a fonte de riqueza tributada pelo PIS e COFINS não cumulativos, notadamente vendas e consumo¹.

¹ A incidência não cumulativa do PIS e da COFINS sobre fatos geradores consistentes em prestações de serviços se encontra fora do escopo do presente trabalho, já que no plano fático, consiste em uma situação muito mais infrequente do que a tributação de PIS e COFINS sobre vendas e consumo. Apesar dessa situação, não se deixa de anotar certas incongruências e incompatibilidades entre o sistema de créditos e débitos para o caso de atividades empresariais de prestação de serviço submetidas a este regime. Isso porque não há cadeia produtiva para se tributar o valor adicionado, logo a não cumulatividade acaba perdendo seu escopo.

Ainda, serão abordadas as diferentes formas de incidência tributária, notadamente monofásica e plurifásica, tanto cumulativa, quanto não cumulativa. Ao final do capítulo é realizado um exercício proposto pelo Professor Humberto Ávila, aplicando a não cumulatividade à técnica da pluridimensionalidade dissociativa para verificar se a dogmática da não cumulatividade se comporta como regra, ou como princípio se posta diante dos princípios da capacidade contributiva e da neutralidade.

O oitavo e derradeiro capítulo objetiva perquirir acerca da não cumulatividade do PIS e da COFINS, aplicando os conhecimentos vistos nos capítulos anteriores para, ao final, propor algumas soluções possíveis para a significação constitucional da não cumulatividade do PIS e da COFINS, nos termos introduzidos pelo art. 195, § 12º da Constituição Federal, chegando às seguintes conclusões:

A expressão *setores de atividade econômica* insculpida no artigo supramencionado consiste em um fator de discriminação entre as atividades de geração de riquezas que se submetem à apuração não cumulativa do PIS e da COFINS. A discriminação em virtude da apuração do IRPJ pelo lucro presumido ou lucro real está fora do espectro normativo emanado pela expressão *setores de atividade econômica*, logo torna-se inconstitucional.

O debate firmado no presente estudo reveste-se de especial importância na medida em que resta pendente de julgamento o Tema n.º 756 de Repercussão Geral (RE n.º 841.979), pelo Supremo Tribunal Federal. A controvérsia a ser resolvida pela Corte Suprema engloba o estudo aqui desenvolvido, na medida em que será decidido se a sistemática advinda das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, que tratam da não cumulatividade do PIS e da COFINS, é constitucional à luz do art. 195, § 12 da Constituição Federal, bem como se a limitação do direito creditício por leis infraconstitucionais não violaria o princípio da não cumulatividade.

2. CONTRIBUIÇÕES EM DIFERENTES ORDENAMENTOS JURÍDICOS

Segundo Francisco Ovídio², em uma sociedade cada vez mais globalizada, verifica-se o recrudescimento nas relações entre países distintos, com culturas distintas e, principalmente, sistemas jurídicos distintos. Mesmo separados por diferenças ideológicas, o que se observa é uma tendência ao estreitamento de laços entre os mais diversos países em suas relações internacionais no âmbito político e, conseqüentemente, comercial.

Essa tendência resulta em novos desafios para o direito, notadamente o ramo internacional, já que demanda, quase que diariamente, a criação de novas soluções jurídicas para conflitos e situações fático-jurídicas que não eram enfrentadas no direito interno.

Isso apenas justifica o estudo de institutos semelhantes em países distantes entre si, como é o caso das contribuições nos países da Europa, notadamente Itália, Espanha, Alemanha, Portugal e França.

2.1. ITÁLIA

A discussão acerca da autonomia tributária das contribuições especiais já atravessa séculos. É o que se percebe da leitura do resgate histórico realizado pelo Professor Andrei Pitten Velloso, em obra escrita em coautoria com Leandro Paulsen³.

Segundo os autores, parte da doutrina italiana do século XIX concebia as contribuições especiais⁴ como uma categoria autônoma, que era caracterizada pela sua afetação à realização de finalidades específicas e muito bem definidas, não se confundindo com os impostos.

² OVÍDIO, Francisco. Aspectos do direito comparado. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, v. 79, p. 161-180, 1984.

³ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Contribuições no Sistema tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva Educação, p. 15, 2019.

⁴ *Imposti speciali*.

Achille Donato Giannini⁵, em consonância com Giorgio Tesoro⁶, classificava as contribuições especiais como *tributi speciali*, adotando uma concepção advinda das ciências das finanças. Tal classificação imputava às contribuições um lugar único entre os impostos e as taxas. Esses tributos são devidos em razão de determinadas atividades administrativas que beneficiam cidadãos que se encontram em algumas situações específicas, embora privilegiem a coletividade.

Ainda de acordo com Velloso⁷, as situações que ensejam a cobrança de tais tributos eram, a um, o ato de auferir vantagem econômica específica frente àqueles que, também são beneficiados pela atividade administrativa que deu causa à vantagem; e, a dois, o ato de provocar despesa ao Estado em função de posses ou atividades.

Veja-se que o critério de *discrímen* entre o dito *tributi speciali* e o imposto de escopo reside na necessidade de correlação jurídica entre as atividades estatais e a obrigação tributária para aquele.

Ocorre que a posição doutrinária acima descrita não era uníssona, como se pode perceber na leitura dos escritos de Antonio Berliri, que negava autonomia às contribuições, as classificando como partes integrantes do conceito de imposto. Isso se dava porque Berliri valorava os *tributi speciali* como tributos compulsórios, segundo excerto retirado de seu livro intitulado “*I concetti fondamentali del diritto tributario*”:

l'obbligazione di dare o di fare, coattivamente imposta in forza di una legge o di un atto da questa espressamente autorizzato, a favore di un ente pubblico, avente per oggetto una somma di denaro o un valore bollato e non costituente la sanzione di un atto illecito, salvo che la sanzione stessa non consista nell'estensione a carico di un terzo di un'obbligazione tributaria.

⁵ GIANNINI, Achille Donato. *I concetti fondamentali del diritto tributario*. Turim: Unione Tipografico-Editrice Torinese, p. 93, 1956.

⁶ TESORO, Giorgio. *Principi di diritto tributario*, 1938, p. 558, apud FANTOZZI, Augusto. *Il diritto tributario*.

⁷ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten, op. cit., p.15.

A obrigação de dar ou fazer, coercitivamente imposta por força de lei ou ato expressamente por ela autorizado, a favor de órgão público, tendo por objeto uma quantia em dinheiro ou um valor determinado e não constituindo sanção de um ilícito ato, a menos que a própria sanção consista na extensão de uma obrigação tributária por um terceiro (BERLIRI. Principi di diritto tributario, p. 206. Tradução nossa⁸).

Para Berliri, portanto, os *tributi speciali* apenas eram gravados de particularidades quanto à sua destinação (conhecida no direito brasileiro como afetação), porém nada mais os diferenciava dos impostos, razão pela qual não haveria necessidade de classificá-los em uma posição diferente destes.

Na concepção de Velloso⁹, a Itália transcende uma “crise” a respeito da noção de contribuição. Essa crise advém do questionamento formulado pela parte da doutrina que nega o caráter autônomo das contribuições especiais e, inclusive, questiona a existência de natureza tributária intrínseca.

Veja-se, com a criação de uma contribuição especial surgem, na verdade – e necessariamente -, duas normas, a primeira diz respeito à contribuição em si e a outra regra a destinação dos recursos vinculados. Apesar de poder questionar e exigir o controle da relação jurídico-tributária da primeira norma, o contribuinte não tem a menor ingerência acerca do fiel cumprimento da relação jurídica atinente à segunda norma, razão pela qual a categoria perdeu força normativa no país ora estudado.

Inclusive, a *Corte Costituzionale*, por meio da *Sentenza 167/86* negou caráter tributário às contribuições sociais para o sistema de saúde pública a cargo dos profissionais liberais. Tal decisão catalisou a gradual supressão do instituto no direito tributário italiano, principalmente em função da reforma tributária implementada pelo governo, em 1971.

⁸ BERLIRI, Antonio. Principi di diritto tributario. Milão: Giuffrè, v. I, 1952. v. II, t. I, 1957.

⁹ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten, op. cit., p.15

Apesar de o instituto dos *tributi speciali* ter caído em desuso na Itália, o estudo de seu surgimento e desenvolvimento é fundamental para o presente estudo, já que toca no ponto nevrálgico da classificação das contribuições especiais, qual seja: a análise da relevância jurídica conferida à afetação tributária dos recursos arrecadados.

2.2. ESPANHA

Diferentemente da Itália, a Espanha adotou um método tripartido de classificação dos tributos, qual seja: impostos, taxas e contribuições especiais, veja-se o que dispõe a Ley General Tributaria de 1963¹⁰:

Artículo 2. Concepto, fines y clases de los tributos.

1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

2. Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:

a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

¹⁰ As definições originais da Ley General Tributaria de 1963 se mantiveram inalteradas, mesmo após a edição da Ley General Tributaria de 2003.

b) Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

c) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

Artigo 2. Conceito, finalidades e classes de tributos.

1. Os tributos são receitas públicas que consistem em benefícios pecuniários exigidos por uma Administração pública em decorrência da realização do pressuposto fático a que a lei vincula o dever de contribuir, com o objetivo principal de obter os rendimentos necessários à manutenção do serviço público e suas despesas.

Os tributos, além de meios para a obtenção dos recursos necessários à sustentação dos gastos públicos, podem servir de instrumentos de política econômica geral e atender à realização dos princípios e propósitos contidos na Constituição.

2. Os tributos, seja qual for a sua denominação, são classificados em taxas, contribuições especiais e impostos:

a) Taxas são os tributos cujo fato gerador consiste na utilização exclusiva ou especial do domínio público, na prestação de serviços ou no exercício de atividades de direito público que referem, afetam ou beneficiam o contribuinte de forma particular, quando os serviços ou as atividades não são solicitadas ou recebidas voluntariamente pelos contribuintes ou não são fornecidas ou realizadas pelo setor privado.

b) As contribuições especiais são os tributos cujo fato gerador consiste na obtenção pelo contribuinte de uma vantagem ou de uma valorização do seu patrimônio em consequência da execução de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos.

c) Impostos são os tributos exigidos sem contrapartida, cujo fato gerador seja constituído por negócios, atos ou fatos que atestem a capacidade econômica do contribuinte¹¹.

Conforme Velloso¹², a Ley General Tributaria espanhola acolheu um conceito que valora a hipótese de incidência das contribuições especiais, ao invés de um conceito que analise a destinação da afetação (como ocorreu na Itália, por exemplo).

Isso implica em uma forma precisa de diferenciar impostos de contribuições, mas também implica na fixação de requisitos para a sua incidência, quais sejam: a um, a existência de uma atividade administrativa específica; e, a dois, o sujeito passivo deve auferir um benefício em razão desta atividade.

2.3. ALEMANHA

Na esfera legislativa da Alemanha, o *Abgabenordnung* – 1977 -, traz, em seu parágrafo terceiro uma definição generalista de impostos, senão vejamos:

§ 3 Steuern, steuerliche Nebenleistungen

(1) Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.

§ 3 Impostos, benefícios fiscais auxiliares

(1) Os impostos são pagamentos em dinheiro que não representam uma contraprestação por um serviço específico, exigidos por uma comunidade de direito público para gerar renda àqueles que se aplicam os fatos aos quais a

¹¹ Espanha, 1963. Ley General Tributaria de 1963, disponível em <https://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/l230-1963.t3.html>. Acesso em 25 de outubro de 2021. Tradução nossa.

¹² PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten, op. cit., p.17.

lei vincula a obrigação; a geração de renda pode ser um propósito secundário¹³.

Apesar de a norma alemã conceituar apenas o gênero “tributo”, não se pode olvidar que a doutrina reconhece a existência de espécies deste gênero, as quais são notadamente distintas do conceito de tributo (*Abgabe*)¹⁴.

Inclusive, há de se destacar a decisão BVerfGE 13, 181, prolatada pelo Tribunal Constitucional Federal do país (*Bundesverfassungsgericht*), que acabou acolhendo a classificação tripartida dos tributos, qual seja: impostos (*Steuern*), taxas (*Gebühren*) e contribuições (*Beiträge*).

As contribuições, na Alemanha, são concebidas para financiar despesas do Poder Público, com a condição de que essas despesas possam propiciar vantagens para um grupo de contribuintes. Veja-se que aqui reside um importante critério de diferenciação entre as contribuições e os impostos, qual seja: o caráter contraprestacional das contribuições.

Este é o caso das contribuições previdenciárias, por exemplo. Denominadas *Sozialversicherungsbeiträge*, têm como sujeito passivo da relação jurídico-tributária, justamente um grupo de pessoas que é beneficiado pela exação, ou seja, um grupo de trabalhadores.

Segundo Kirchhof¹⁵, atualmente se reconhece a existência de uma quarta espécie tributária, atinente aos tributos especiais. Estes tributos são destinados para financiar tarefas estatais específicas, sempre cobrados temporariamente e de um certo grupo de indivíduos.

¹³ Alemanha, 1977. *Abgabenordnung*, disponível em <https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html>. Acesso em 25 de outubro de 2021. Tradução nossa.

¹⁴ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten, op. cit., p.17.

¹⁵ KIRCHHOF, Ferdinand. *Grundriss des Steuer-und Abgabenrechts*. 2. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2001. P. 09.

Velloso¹⁶ explica que a criação de novas classes de tributos na Alemanha é ocasionada em função da amplitude da Lei Fundamental alemã, que, segundo a jurisprudência do *Bundesverfassungsgericht* não contém um rol exaustivo de tributos constitucionalmente previstos.

Nada obstante, o *Bundesverfassungsgericht* é claro ao afirmar que, caso seja instituída exação tributária diferente de imposto é necessária a vinculação a pressupostos determinados, dentre eles um objetivo especial isonômico.

2.4. PORTUGAL

A Lei Geral Tributária portuguesa, insculpida no Decreto-Lei n. 398/98 introduz um conceito de contribuições financeiras muito semelhante àquele visto na *Ley General Tributaria* de 1963 (Espanha), senão vejamos:

Artigo 4.º

Pressupostos dos tributos

1 - Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património.

2 - As taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.

3 - As contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade são consideradas impostos¹⁷.

¹⁶ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten, op. cit., p.18.

¹⁷ Portugal, 1998. Lei Geral Tributária, disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/191558/details/maximized>. Acesso em 25 de outubro de 2021.

Enquanto parte da doutrina portuguesa advoga pela classificação tripartida dos tributos, existem vertentes doutrinárias que defendem a negação da autonomia das contribuições financeiras, defendendo a forma de classificação dicotômica¹⁸.

Nada obstante, não se pode olvidar que o direito constitucional brasileiro adotou a primeira corrente doutrinária, classificando as contribuições especiais como autônomas. É o que se denota da ideia do Professor Paulo Ayres Barreto¹⁹:

o legislador constituinte poderia, também, ter trilhado o caminho adotado pela legislação portuguesa, que submete as contribuições ao regime jurídico dos impostos; porém, não é essa a dicção constitucional.

2.5. FRANÇA

Segundo Velloso²⁰, a dogmática francesa não atribui muita relevância à classificação dos tributos, isso porque não há uma repartição constitucional de competências para criação de tributos, também porque a codificação existente, denominada *Code général des impôts* constitui, na realidade, uma consolidação de normas tributárias esparsas, não um código em si.

A doutrina francesa alude às categorias de tributos como impostos (*impôts*), taxas (*taxes*), taxas parafiscais e *redevances* (preços públicos).

Ainda de acordo com o autor acima citado, as exações que, no Brasil, são classificadas como contribuições, eram enquadradas, na França, como *taxes parafiscales*. Estas taxas tinham duas afetações, a um, interesse social e econômico; a dois, destinadas a pessoas diversas do estado, logo, parafiscais.

¹⁸ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten, op. cit., p.19.

¹⁹ BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2011. P. 76.

²⁰ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten, op. cit., p.20.

Em uma leitura mais atenta do *Code général des impôts*, é possível perceber a existência de algumas figuras normativas com a denominação *contribution*, a exemplo da *contribution sociale généralisée* e a *contribution au remboursement de la dette sociale*. Ambas seriam classificadas como contribuições especiais no Brasil.

2.6. CONCLUSÕES ACERCA DAS CONTRIBUIÇÕES EM DIFERENTES ORDENAMENTOS JURÍDICOS

Da análise sistemática da classificação legal da figura denominada “contribuição”, nos países da Europa, há de se tecer algumas conclusões que merecem destaque.

Não existe uma solução conceitual unificada, em cada país estudado, que defina com exatidão o conceito de tributo, identificação e classificação das espécies tributárias. As construções existentes se submetem às nuances do direito e cultura de cada país.

De acordo com Barreto²¹, a ideia de contribuição que mais se repete na doutrina estrangeira estudada guarda alguns traços característicos em comum, são eles: a um, natureza tributária; a dois, uma atividade estatal; a três, vantagens ou benefícios decorrentes desta atividade estatal de cuja o contribuinte, outrora sujeito passivo, é diretamente beneficiado; e, a quatro, vinculação do produto da arrecadação à atividade financiada.

3. CONTRIBUIÇÕES NO BRASIL

3.1. A EVOLUÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES NOS SISTEMAS CONSTITUCIONAIS BRASILEIROS

A figura das contribuições surge no direito constitucional positivo brasileiro na Constituição Federal de 1934, em seu artigo 124, fazendo menção à contribuição de melhoria:

²¹ BARRETO, Paulo Ayres, op. cit., p. 66.

Art 124 - Provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria²².

Na Carta Magna de 1946, restou inserida previsão para a instituição de contribuição exigível de empregadores e empregados, em favor da maternidade e contra as consequências da velhice e da morte:

Art 157 - A legislação do trabalho e a da previdência social obedecerão nos seguintes preceitos, além de outros que visem a melhoria da condição dos trabalhadores:

...

XV - assistência aos desempregados;

XVI - previdência, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado, em favor da maternidade e contra as consequências da doença, da velhice, da invalidez e da morte²³;

Já em dezembro de 1965, restou promulgada a Emenda Constitucional n.º 18, que previa expressamente a competência da União para, em casos excepcionais, definidos em lei complementar, instituir empréstimos compulsórios. Explica Velloso²⁴ que as contribuições especiais, na época, não eram tratadas como uma espécie tributária autônoma, razão pela qual a EC n.º 18/65 e a Lei n.º 5.172/66 (Código Tributário Nacional) somente aludem a “impostos, taxas e contribuições de melhoria”.

Nota-se que a Constituição de 1967 foi a primeira a dedicar um capítulo específico ao “Sistema Tributário” (Capítulo V). Posteriormente, a EC n.º 01/69, aglutinou os impostos, taxas, contribuição de melhoria e outras contribuições e

²² Brasil, 1934. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em 26 de outubro de 2021.

²³ Brasil, 1946. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em 26 de outubro de 2021.

²⁴ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten, op. cit., p.21.

empréstimos compulsórios no capítulo da Constituição dedicado ao sistema tributário nacional.

O Capítulo V da aludida Carta Magna acabou por autorizar, expressamente, a União a instituir contribuições destinadas ao custeio dos serviços e encargos de sua intervenção no domínio econômico:

Art 157 - A ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios:

...

§ 9º - Para atender à intervenção no domínio econômico, de que trata o parágrafo anterior, poderá a União instituir contribuições destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecer²⁵.

Nada obstante, com o advento da Emenda Constitucional n.º 8, de 1977, se pretendeu conferir caráter não tributário às contribuições, vez que restou incluído no rol do art. 43 da Constituição, a competência do Congresso Nacional para dispor sobre tributos, dentre eles as contribuições sociais.

Ayres Barreto, examinando o tema, concluiu que *“exigir contribuições com fulcro em lei, coativamente, será dar-lhes natureza tributária; sob natureza jurídica diversa da de tributo, haverão de ser sempre facultativas”*²⁶.

Finalmente, a Constituição Federal de 1988 seguiu as diretrizes das Constituições que as antecederam, porém objetivou por sistematizar o regramento das contribuições especiais, determinando expressamente que se lhes aplicassem as normas de caráter tributário, bem como princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade, certamente conferindo segurança jurídica ao ordenamento tributário.

3.2. CLASSIFICAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES QUANTO ÀS SUAS ESPÉCIES E AUTONOMIA TRIBUTÁRIA

²⁵ Brasil, 1967. Constituição da República Federativa do Brasil, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em 26 de outubro de 2021.

²⁶ BARRETO, Paulo Ayres, op. cit., p. 69.

Diferentemente do direito positivo constitucional da Espanha, que perquiriu acerca da natureza jurídica das contribuições para assim reconhecer seu caráter tributário e sistematizá-las na legislação, no Brasil, as prescrições positivadas não primam pela sistematização.

Exemplos desta afirmação se encontram por intermédio de uma rápida análise do surgimento da figura denominada contribuições no Brasil, através da Constituição de 1946 com uma singela menção à contribuição de melhoria como espécie tributária.

Apenas com a Constituição de 1988 se buscou uma forma de sistematizar e classificar essa nova espécie tributária, com a sua valoração como espécie autônoma, diferentemente de impostos e taxas.

Seguindo as premissas adotadas por Barreto²⁷, é possível concluir pela autonomia das contribuições no direito constitucional positivado brasileiro. Veja-se, o vocábulo “contribuição” tem significação própria, diferente de imposto ou taxa.

O legislador constitucional poderia ter adotado o mesmo caminho trilhado pela legislação portuguesa, submetendo as contribuições ao regime jurídico dos impostos, porém não o fez, o que indica a intenção de manter as contribuições como espécies autônomas.

As receitas públicas geradas com a arrecadação de impostos não podem ser vinculadas a órgão, fundo ou despesa, ao passo que, nas contribuições, essas vinculações são mandatórias.

Finalmente, as receitas decorrentes de contribuições sujeitam-se a uma forma de controle que as dimensione conforme os dispêndios gerados pela atividade estatal à elas vinculadas. Já as receitas advindas de impostos não se submetem a tal controle.

²⁷ Ibidem, p. 75.

Adotada a linha doutrinária que defende a autonomia tributária das contribuições, é possível avançar no estudo das suas diferentes espécies, que, no direito brasileiro são divididas em: contribuições de melhoria e contribuições especiais.

A doutrina frequentemente classifica as contribuições de melhoria como categoria una, sem subespécies e divide as contribuições especiais em diversas outras subespécies. Para o propósito deste estudo, as contribuições especiais serão estudadas a fundo, vez que o objeto permeia a definição das contribuições ao PIS e à COFINS, notadamente contribuições especiais de seguridade social sobre a receita.

4. DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

4.1. PROPOSTA DE CLASSIFICAÇÃO

O artigo 149 da Constituição Federal de 1988 trata a respeito das contribuições especiais, notadamente aquelas de intervenção no domínio econômico (CIDEs) e as de interesse de categorias profissionais ou econômicas. Veja-se:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo²⁸.

Schoueri²⁹, ao analisar o artigo indigitado, comenta que é necessário separar as contribuições sociais das contribuições especiais, apesar de ambas estarem regidas no mesmo instrumento normativo. O mesmo deve ser realizado, segundo o autor, quando se trata das contribuições pagas por servidores públicos (ativos,

²⁸ Brasil, 1988. Constituição da República Federativa do Brasil, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 26 de outubro de 2021.

²⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2021. P. 130.

aposentados e pensionistas) a seus regimes previdenciários próprios, daquelas contribuições previdenciárias gerais.

Sobre essa questão, alerta Geraldo Ataliba³⁰ que:

Por isso, um tributo, designado contribuição, no Brasil (salvo a de melhoria), pode ser efetivamente uma contribuição – entendida como espécie de tributo vinculado, dotada de hipótese de incidência típica – ou pode ser imposto; que dizer: o que constitucionalmente é designado por contribuição, no Brasil, pode ter hipótese de incidência de verdadeira contribuição ou de imposto. Neste último caso, submete--se ao regime jurídico do imposto, conjugado com o regime que expusemos em 79.3 e 86.5

Conforme visto, a única diferenciação entre as contribuições sociais e os impostos é a afetação de sua arrecadação. Para Schoueri, aquelas não passam de impostos com destinação afetada, ressalvado quando se tratam de contribuições destinadas à Seguridade Social, pois passam a se submeter ao regime do art. 195 da Constituição Federal.

Já Velloso³¹ indica que a locução “contribuições sociais” não se sustenta como designação do gênero contribuições. Isso porque as contribuições tidas como sociais constituem subespécie das contribuições do art. 149 da Constituição Federal.

Para os fins do presente estudo, adotaremos a classificação proposta por Velloso, no que diz respeito à denominação “contribuições especiais” como um gênero do qual emanam subespécies de contribuições.

As subespécies de contribuições são classificadas conforme a sua finalidade, baluarte nos arts. 149 e 149-A, da Carta Magna.

Logo, a classificação a ser adotada será:

³⁰ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 4. ed. ampliada e atualizada em função da Constituição de 1988. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 202.

³¹ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten, op. cit., p.104.

1) Contribuições especiais:

- a. Sociais;
 - i. Sociais gerais.
 - ii. Sociais de seguridade social.
- b. Interventivas no domínio econômico;
- c. Do interesse de categorias profissionais ou econômicas;
- d. De iluminação pública.

Nada obstante, é notável que a Constituição Federal tratou de definir muito bem a hipótese de incidência das contribuições destinadas à Seguridade Social, ao passo que não se pode encontrar nenhuma materialidade tributária para as contribuições especiais interventivas ou profissionais. Pela pertinência, colaciona-se o artigo indigitado:

Art. 195. 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:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar³².

³² Brasil, 1988. Constituição da República Federativa do Brasil, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 26 de outubro de 2021.

Nota-se, que a hipótese de incidência das contribuições destinadas à Seguridade Social foi muito bem delineada, por exemplo a incidência sobre a receita ou o faturamento (caso do PIS e COFINS). Tal não ocorre com as contribuições especiais, como aquelas de interesse de categoria profissional ou econômica.

O artigo 149 da Constituição Federal (acima transcrito), ao versar sobre contribuições, faz remissão ao artigo 146, inciso III, da Carta Magna, que por sua vez determina que lei complementar preveja a definição do fato gerador, base de cálculo e contribuintes, senão vejamos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239³³.

A conclusão lógica seria a de que é necessária edição de lei complementar para instituir tais contribuições, porém não é o que se denota da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

³³ Ibidem.

Por ocasião da Ação Direta de Constitucionalidade n.º 1³⁴, o STF enfrentou o tema quando era questionado se a COFINS seria constitucional, ou não, em razão da falta de lei complementar que regulasse seus aspectos. Da análise do julgado, é possível perceber que a dispensa de lei complementar se deu porque a COFINS já tinha sua materialidade prevista na Constituição Federal.

Há de se recordar que a COFINS é regradada pelo art. 195 da Carta Magna (já colacionado), cuja materialidade tributária é muito mais detalhada do que aquela prevista para as contribuições especiais de interesse de categoria profissional ou econômica. Logo, constata-se a premente necessidade de edição de lei complementar para a regulamentação de tais contribuições. Nas palavras de Schoueri³⁵:

Noutras palavras, se houver lei complementar versando sobre “normas gerais”, inclusive a definição da hipótese tributária e contribuintes, a atuação do legislador ordinário fica jungida aos limites impostos por aquela.

Realizadas essas ponderações passa-se à análise do conceito normativo de contribuições especiais.

4.2. CONCEITO DE CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

Para Geraldo Ataliba³⁶, somente as contribuições de melhoria eram verdadeiras contribuições, pois, segundo o autor, eram tributos com hipótese de incidência vinculada em sua natureza.

Nada obstante, o indigitado autor assevera que:

o legislador pode adotar hipótese de incidência tanto de verdadeira contribuição como de imposto, tendo-se por configurada a ‘contribuição’ –

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 01-DF. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 27 de outubro de 1993. Disponível em <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur116114/false>>. Acesso em 10 de novembro de 2021.

³⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo, op. cit., p. 131.

³⁶ ATALIBA, Geraldo, op. cit., p. 172.

para efeitos do regime jurídico derogador (v. § 79.3) – com a invocação das finalidades constitucionalmente prestigiadas.

Partindo deste conceito, Velloso³⁷ formula uma acertada definição de contribuição especial: “*contribuição especial é o tributo que, apesar de ter hipótese de incidência desvinculada de atuações estatais, é juridicamente afetado à realização de finalidade específica*”.

A título de comparação, vejamos o que dispõe o artigo 16 do Código Tributário Nacional:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte³⁸.

Veja-se que o conceito de contribuição especial, formulada por Velloso, apenas acrescentou à definição legal de imposto a nota de afetação dos recursos arrecadados pelo erário. Tal fato decorre do caráter finalístico das contribuições e constitui critério de diferenciação entre estas e os impostos.

Sendo assim, é possível perceber duas características comuns à todas as contribuições especiais (entendidas assim como gênero, conforme já explicado), quais sejam: a um, hipótese de incidência desvinculada de atuação estatal; e, a dois, afetação jurídica a finalidades específicas.

Delineada a conceituação das contribuições especiais, é possível avançar no seu estudo, partindo agora de um prisma constitucional. É o que se estudará no próximo capítulo.

5. ANÁLISE CONSTITUCIONAL DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

³⁷ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten, op. cit., p.48.

³⁸ Brasil, 1966. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em 27 de outubro de 2021.

5.1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

No tocante às contribuições especiais, a norma constitucional que outorga competência para sua instituição está insculpida no art. 149, *caput*, da Constituição Federal:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo³⁹.

Esta norma prevê três amplas hipóteses de contribuições, a saber: contribuições sociais, interventivas no domínio econômico e corporativas de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

A respeito da competência para instituição das contribuições sociais e interventivas, a Emenda Constitucional nº 33 de 2001 acrescentou o segundo parágrafo ao artigo 149, acima transcrito, a saber:

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada⁴⁰.

O acréscimo deste parágrafo ao art. 149, da Carta Magna, implementou uma forma de especificação das bases econômicas das contribuições sociais e de

³⁹ Brasil, 1988. Constituição da República Federativa do Brasil, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 27 de outubro de 2021.

⁴⁰ Ibidem.

intervenção no domínio econômico. É dizer, o novo parágrafo acabou por conciliar a afetação a uma finalidade determinada à vinculação a materialidades específicas.

Ou seja, após a entrada em vigor da EC n.º 33/2001, somente podem ser instituídas contribuições, com base no art. 149 da Constituição Federal, caso elas atendam dois requisitos: a um, vocação para realização de seus fins característicos; e, a dois, incidirem exclusivamente sobre o faturamento, receita bruto, valor da operação ou o valor aduaneiro.

Além da regra geral constante no artigo 149 da Constituição Federal, ainda existem outras normas constitucionais que atribuem competências específicas para a instituição de contribuições especiais, a saber⁴¹:

1) Sociais:

- a. Gerais (art. 149, *caput c/c* § 2º, III, a e b);
- b. Seguridade social (art. 195);
 - i. nominadas (art. 195, I, b e c, III e IV e § 8º);
 - ii. residuais (art. 195, § 4º).
- c. Previdenciárias:
 - i. do regime geral de previdência (art. 195, I, a, e II, c/c art. 167, XI);
 - ii. do regime estatutário (arts. 40 e 149, § 1º).
- d. Constitucionalizadas:
 - i. do salário-educação (art. 212, § 5º);
 - ii. ao PIS/Pasep (art. 239);
 - iii. ao Sesc, Senac, Sesi e Senai (art. 240);

2) Intervenção no domínio econômico:

- a. gerais (art. 149, *caput c/c* § 2º, III, a e b);
- b. nominadas (arts. 149, § 2º, II, e 177, § 4º);

3) Corporativas (art. 149, *caput*)

- a. de interesse de categorias profissionais;
- b. de interesse de categorias econômicas.

⁴¹ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten, op. cit., p.81.

Ainda, necessário pontuar que as contribuições especiais podem ser instituídas por lei ordinária, sem necessidade de lei complementar, vez que o art. 146, III, alínea a, da Constituição Federal, apenas exige tal instrumento legislativo no que diz respeito a impostos, não contribuições. Nada obstante, apenas lei complementar pode instituir novas contribuições destinadas à seguridade social (art. 195, § 4º da Constituição Federal).

Antes de adentrar ao estudo das contribuições ao PIS e à COFINS, resta pendente de análise os princípios constitucionais aplicáveis às contribuições especiais em geral. É o que será a seguir estudado.

5.2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Segundo Schoueri⁴², a ideia de “princípio” remete a início, ou base. Quando se analisam os princípios, na ciência por exemplo, pretende-se investigar se existem pontos em comum entre os elementos do objeto estudado, que lhe confirmam coesão.

Já, no direito tributário, os princípios não são frutos da pesquisa científica, mas sim frutos da atividade do legislador. É dizer, do emaranhado de normas editadas, extraem-se algumas que indicam valores do ordenamento jurídico posto e que irradiam valores para o conhecimento do direito tributário.

Algumas vezes esses princípios são reconhecidos pelo próprio legislador. É o que se observa da leitura a partir do art. 145 da Constituição Federal, que está inserida na Seção I, do Capítulo I, do Título VI, denominada “dos princípios gerais”.

Porém, em alguns casos os princípios não são expressos, porém decorrem da leitura de dispositivos constitucionais. É o caso do princípio da segurança jurídica, por exemplo, que decorre do estudo da prescrição e decadência.

⁴² SCHOUERI, Luis Eduardo, op. cit., p. 163.

Para o objetivo deste estudo, serão analisados os princípios da legalidade, isonomia e anterioridade, vez que tais princípios suscitam discussões acerca de sua aplicabilidade no que diz respeito às contribuições especiais.

5.2.1. Princípio da Legalidade

O artigo 150, I, da Constituição Federal contém o princípio da legalidade, veja-se:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça⁴³;

Trata-se de um bom exemplo de princípios constantes expressamente no texto legal. Além disso, constitui um dos pilares fundamentais do Estado de Direito. Advém do direito fundamental insculpido no art. 5º, II, da Constituição Federal, segundo o qual “*Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”.

Na seara tributária, o princípio da legalidade é anterior mesmo ao Estado de Direito em si. Na doutrina de Schoueri⁴⁴, este princípio caracteriza-se como o direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados são empregados pelos governantes.

Ainda segundo o autor, até mesmo em tempos onde a democracia era afastada, o princípio da legalidade era excepcionado, preservando-se a máxima de que a cobrança de um tributo deve ser condicionada à concordância prévia dos contribuintes, diretamente, ou por meio de seus representantes.

⁴³ Brasil, 1988. Constituição da República Federativa do Brasil, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 27 de outubro de 2021.

⁴⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo, op. cit., p. 165.

Segundo o entendimento do Ministro Celso de Mello⁴⁵:

A essência do direito tributário – respeitados os postulados fixados pela própria Constituição – reside na integral submissão do poder estatal à *rule of law*. A lei, enquanto manifestação estatal estritamente ajustada aos postulados subordinantes do texto consubstanciado na Carta da República, qualifica-se como decisivo instrumento de garantia constitucional dos contribuintes contra eventuais excessos do Poder Executivo em matéria tributária.

Ciente dos abusos praticados pelo Poder Público, o constituinte optou por ressaltar, no art. 150, a exigência de lei, não somente para instituir tributos, mas também para majorá-los, ressalvadas as exceções consignadas no art. 153, § 3º (caso dos impostos extrafiscais, II, IE, IPI e IOF).

Uma grande discussão travada entre os contribuintes e o Poder Público diz respeito à redução e restabelecimento das alíquotas realizada por meio de atos normativos infralegais e sua conseqüente violação ao princípio da legalidade.

No que diz respeito à redução de alíquotas, não se vê maiores problemas, já que o princípio da legalidade não tutela o poder público, e sim os contribuintes. Porém, o mesmo não ocorre com o restabelecimento, pois implica, mesmo que de forma indireta, no aumento da carga tributária, maculando o princípio da legalidade tributária.

Ainda, segundo Royo⁴⁶, é importante lembrar, também, que a legalidade tributária significa uma importante oportunidade de participação democrática dos contribuintes, já que é oferecida a possibilidade de se organizarem e influírem junto a seus representantes eleitos para que a tributação ocorra da forma como lhes convier.

⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.296. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, 14 de junho de 1995. Disponível em <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur35618/false>>. Acesso em 10 de novembro de 2021.

⁴⁶ ROYO, Fernando Pérez. Derecho financiero y tributario. Parte general. 7. ed. Madrid: Civitas, 1997, p. 42.

Corroborando a tal aspecto da legalidade, Marco Aurélio Greco⁴⁷ salienta que a participação do contribuinte na edição dos textos legais atinentes a normas tributárias ainda acontece de forma pulverizada, mais como um *lobby* para favorecimento de determinados interesses, quando deveria acontecer de forma organizada e constante.

Sobre o assunto, Hugo de Brito Machado Segundo⁴⁸ salienta que a participação do contribuinte na via legislativa tributária ainda caminha a passos tímidos, porém seria impossível sem a via aberta pelo artigo 150, inciso I, da Constituição Federal.

5.2.2. Princípio da Isonomia

O princípio da isonomia, também entendido por parte da doutrina como igualdade tributária, exige tanto a igualdade perante a lei (art. 5º da Constituição Federal), quanto a igualdade na lei (leia-se, em sua criação, art. 5º, I, da Constituição Federal).

De acordo com Velloso⁴⁹, a igualdade perante a lei determina a aplicação da lei de forma igual perante todos, se dirigindo especificamente aos Poderes Executivo e Judiciário. Ocorre que a igualdade perante a lei sofre com a discricionariedade do aplicador, fazendo surgir a necessidade de igualdade *na* lei.

Para efetivar a igualdade na lei, deve ser observada a edição de leis com conteúdos isonômicos, ou seja, tratando igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade.

⁴⁷ GRECO, Marco Aurélio. “Três papéis da legalidade tributária”. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). Legalidade e tipicidade no direito tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 110.

⁴⁸ BRITO, MACHADO.SEGUNDO,.Hugo. D. Manual de Direito Tributário, 11ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2019, p. 60.

⁴⁹ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten, op. cit., p.86.

Porém resta pendente o seguinte questionamento: como identificar a pessoas iguais e desiguais?

Conforme leciona, Klaus Tipke⁵⁰:

A igualdade, que se distingue da identidade, é sempre relativa. O que é completamente igual é idêntico. O princípio de que o igual deve ser tratado igualmente não quer dizer idêntico, mas relativamente igual. Quando se pretende aplicar corretamente o princípio da igualdade, deve-se apurar a exata relação, perguntando-se: igual em relação a quê (em que relação)? Quaisquer diferenças podem, pois, não justificar o tratamento desigual. Para a comparação relativa torna-se necessário um critério de comparação. Logra-se extrair um critério concreto de comparação do princípio de sistematização, isto é, do motivo ou da valoração que constitui o fundamento da lei. O princípio é o critério de comparação ou de justiça estabelecido compulsoriamente pelo legislador para determinados assuntos legalmente disciplinados.

Para que se possa concretizar o princípio da isonomia, é necessário perquirir acerca de um critério de comparação constitucionalmente justificado. Na doutrina de Humberto Ávila⁵¹, percorrem-se três etapas: a uma, encontra-se um critério; a duas, busca-se fundamentação constitucional; e, a três, comparam-se as situações a partir do critério eleito.

Veja-se que o próprio constituinte denota a necessidade de fixação de um critério de comparação quando dispõe sobre o princípio da isonomia:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

⁵⁰ TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário. In: MACHADO, Brandão. Direito Tributário. Estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 515.

⁵¹ ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira. Tratado de direito constitucional tributário. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Heleno Taveira Tôrres. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 407.

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos⁵²;

Segundo Humberto Ávila⁵³, o critério eleito deve ser aquele que se presta para identificar a motivação suficiente para que se desempenhe tratamento diferenciado, ou seja, deve ser pautado em critérios razoáveis.

Para a aferição de tais critérios razoáveis é necessária a análise a partir das diretrizes constitucionais, já que a diferenciação estabelecida há de ser consentânea com as regras e princípios próprios.

Para Velloso⁵⁴, a Constituição de 1988 impõe a valoração subjetiva da capacidade contributiva como norma-diretriz para a concretização do princípio da isonomia tributária.

Nada obstante, é de se ressaltar a posição adotada pelo Ministro Carlos Velloso, que arrolou três fatores a serem levados em consideração para a concretização do princípio da isonomia tributária:

Dou destaque a um princípio constitucional limitador da tributação, o princípio da igualdade tributária, que está inscrito no art. 150, II, da Constituição. Esse princípio se realiza, lembra Geraldo Ataliba, no tocante aos impostos, mediante a observância da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º); quanto às contribuições, por meio da “proporcionalidade entre o efeito da ação estatal (o seu reflexo no patrimônio dos particulares) e o seu custo”, ou, noutras palavras, por meio da proporcionalidade entre o custo da obra pública e a valorização que esta trouxe para o imóvel do particular; e, referentemente às taxas, “pelo específico princípio da retribuição ou remuneração. Cada um

⁵² Brasil, 1988. Constituição da República Federativa do Brasil, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em 27 de outubro de 2021.

⁵³ ÁVILA, Humberto. op. cit., p. 420.

⁵⁴ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten, op. cit., p.87.

consome uma certa quantidade de serviço público e remunera o custo daquela quantidade.”⁵⁵

Na seara das contribuições especiais, nota-se que admitem outros critérios de comparação, em função das finalidades que são destinadas. Veja-se, por exemplo o caso das contribuições de seguridade social, onde o sujeito passivo é responsável pelos benefícios que é chamado a custear.

Elucidando a ideia acima, vale salientar as contribuições dos segurados, que são graduadas conforme o valor das prestações que ensejarão no futuro, atribuindo-lhes notório caráter sinalagmático. Nada obstante, o princípio da capacidade contributiva age como critério balizador na determinação do *quantum* a ser recolhido por cada segurado.

Ou seja, é o próprio princípio da isonomia, atuando verticalmente e exigindo disparidades em função da capacidade contributiva dos segurados e das prestações que suas remunerações lhes permitem fazer jus. No sentido horizontal, também atua implicando que os segurados em condições análogas sejam tratados de forma igual.

5.2.3. Princípio da Anterioridade

A fim de conferir maior segurança jurídica aos contribuintes, a Constituição Federal de 1988, estabelece que, além de a lei tributária não poder alcançar fatos ocorridos antes de sua entrada em vigor, também não pode (via de regra) tributar fatos ocorridos no mesmo exercício de sua publicação⁵⁶. É o que dispõe o art. 150, III, da Carta Magna:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

III - cobrar tributos:

⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.586. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, 16 de maio de 2002. Disponível em <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur97731/false>>. Acesso em 10 de novembro de 2021.

⁵⁶ BRITO, MACHADO.SEGUNDO,.Hugo. D., op. cit, p. 68.

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b⁵⁷;

Tal princípio abrange o princípio da irretroatividade (insculpido na alínea a do artigo acima citado) e vai além, conferindo aos sujeitos passivos certo prazo para terem conhecimento das modificações na legislação tributária e para se adequarem a ela.

Velloso⁵⁸ ainda pontua que, não obstante a Constituição empregue a expressão “cobrar tributos”, a proibição reside na instituição, incidência e cobrança. Do contrário o texto constitucional restaria esvaziado ou insuficiente.

Há de se reconhecer, ainda, duas espécies de anterioridade: a de exercício e a nonagesimal, alíneas “b” e “c”, respectivamente, do art. 150, III, da Carta Magna.

Por força do princípio da anterioridade de exercício, é vedada a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. O exercício financeiro se coaduna com o ano civil.

Já pelo princípio da anterioridade nonagesimal, é vedada a cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da publicação da lei que os instituiu, ou aumentou.

Ambos os requisitos acima explanados são aplicados de forma cumulativa, conforme restou determinado pela alínea “c”, do art. 150, III, da Constituição Federal. Com isso, se passou a conferir maior efetividade ao princípio da segurança jurídica,

⁵⁷ Brasil, 1988. Constituição da República Federativa do Brasil, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em 27 de outubro de 2021.

⁵⁸ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten, op. cit., p.91.

tendo em vista que o princípio da anterioridade nonagesimal somente foi instituído após a edição da Emenda Constitucional n.º 42/2003. Ou seja, um tributo instituído em 31 de dezembro poderia ser cobrado a partir de 1º de janeiro do ano seguinte, o que gerava grande insegurança jurídica para os contribuintes.

6. CONTRIBUIÇÕES DE SEGURIDADE SOCIAL SOBRE A RECEITA

As contribuições de custeio da seguridade social são aquelas contidas na dicção do artigo 195, da Constituição Federal e que se destinam ao custeio do orçamento autônomo da seguridade social. Seu escopo deve ser o custeio de atividades estatais ligadas à assistência social, previdência social e à saúde.

Hugo de Brito Machado Segundo⁵⁹ classifica as contribuições de seguridade social da seguinte forma:

- 1) Contribuições devidas pelos empregadores, empresas e entidades equiparadas incidentes sobre:
 - a. Folha de salários e demais rendimentos do trabalho;
 - b. Receita ou faturamento;
 - c. Lucro;
- 2) Contribuição devida pelo empregado e demais segurados da previdência pública;
- 3) Contribuição sobre a receita de concursos de prognósticos;
- 4) Contribuição do importador de bens ou serviços do exterior, ou equiparados legalmente.

As contribuições objetos do presente estudo são aquelas devidas pelas empresas e incidem sobre receita ou faturamento. De acordo com Paulsen⁶⁰, o art. 195, da Carta Magna, originalmente outorgava competência à União para instituir contribuição dos empregadores sobre o faturamento.

⁵⁹ BRITO, MACHADO.SEGUNDO,,Hugo. D., op. cit, p. 321.

⁶⁰ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. P. 215.

Nada obstante, atualmente, com a redação da Emenda Constitucional n.º 20 de 1998, é atribuída competência para instituição da referida contribuição sobre a receita, ou o faturamento. É o que será estudado de forma mais aprofundada no próximo subitem.

6.1. COMPETÊNCIA PARA INSTITUIÇÃO

Conforme acima delineado, o art. 195, inciso I, alínea *b*, da Constituição Federal, enseja a instituição de contribuição dos empregadores, empresas ou equiparados sobre a sua receita, ou faturamento:

Art. 195. 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:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

...

b) a receita ou o faturamento⁶¹;

Ocorre que o texto constitucional original apenas previa a possibilidade de o faturamento servir como base de cálculo para as contribuições destinadas à seguridade social a cargo do empregador. Tal determinação foi ignorada pelo legislador ao instituir a COFINS, por intermédio da Lei Complementar n.º 70, de 1991:

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

⁶¹ Brasil, 1988. Constituição da República Federativa do Brasil, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em 27 de outubro de 2021.

- a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;
- b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente⁶².

Posteriormente, a referida Lei Complementar restou alterada pela Lei n.º 9.718/1998, que acabou por adicionar mais um critério de interpretação ao conceito de faturamento:

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas⁶³.

Assim, equiparou-se o conceito de faturamento ao de receita bruta, entendida como a totalidade de receitas auferidas pela empresa. Tal equiparação motivou questionamentos, por parte dos contribuintes, a respeito da constitucionalidade da LC n.º 70/91 e da inovação trazida pela Lei n.º 9.718/98.

O Supremo Tribunal Federal, por intermédio da Ação Direta de Constitucionalidade n.º 1, entendeu que o faturamento, para efeitos fiscais, sempre fora considerado como receita proveniente das vendas de mercadorias e serviços, tal como previsto pela Lei Complementar na oportunidade questionada. Assim, concluiu pela constitucionalidade do texto original.

Nada obstante, o alargamento do conceito de faturamento, perpetrado pela Lei n.º 9.718/98, restou julgado inconstitucional pelo STF (RE n.º 346.084/PR), assim como restou negada a sua convalidação pela EC n.º 20/98, já que, segundo Velloso⁶⁴,

⁶² Brasil, 1991. Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm> Acesso em 27 de outubro de 2021.

⁶³ Brasil, 1998. Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm> Acesso em 27 de outubro de 2021.

⁶⁴ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten, op. cit., p. 215.

a inconstitucionalidade vicia a norma na origem, não sendo permitida a recepção de norma inválida.

De toda forma, embora o conceito de receita seja mais amplo que o de faturamento, nem todo ingresso ou lançamento contábil a crédito constitui receita tributável. Paulsen⁶⁵ indica que a análise da amplitude da base econômica denominada receita precisa ser realizada sob a perspectiva do princípio da capacidade contributiva.

É dizer, não pode o legislador fazer incidir contribuições sobre indenizações, ressarcimentos e recuperações de custos tributários. A título de exemplo, não incide COFINS sobre os créditos de ICMS, IPI, PIS e COFINS, ou mesmo sobre créditos presumidos de IPI que serão compensados com PIS e COFINS do exportador.

Muito embora o faturamento e a receita bruta sejam grandezas distintas, a EC n.º 20/98 ampliou a base econômica, inicialmente prevista pela Carta Magna, para viabilizar a instituição de contribuição de seguridade social sobre a receita ou faturamento. A diferenciação entre as duas grandezas se revela contraproducente, isso porque as leis supervenientes que regem o PIS e a COFINS (cumulativos ou não cumulativos) acabaram por qualifica-los de forma idêntica.

Assim, após a referida Emenda Constitucional, em tese, qualquer receita reveladora de capacidade contributiva pode ser colocada como integrante da base de cálculo da COFINS, tais quais, receitas financeiras ou *royalties*. Porém, nem tudo classificado contabilmente como receita, pode ser considerado receita tributável, logo é necessária análise discricionária pautada na capacidade contributiva.

Um grande exemplo da situação acima relatada é a restrição à tributação de todo e qualquer ingresso na conta do contribuinte, como as receitas destinadas a terceiros que somente transitam na conta da pessoa jurídica contribuinte. Hoje, após

⁶⁵ Ibidem.

a edição da Lei n.º 12.973/2014⁶⁶, tal situação restou definitivamente superada, porém antes da entrada em vigor da referida lei, cobranças deste tipo eram frequentes.

Outro ponto que merece destaque, é aquele atinente ao Tema n.º 69 de Repercussão Geral, segundo o qual deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS o ICMS destacado nas notas fiscais. Em apertada síntese, os contribuintes argumentaram que o ICMS não consistia em receita própria, mas somente transitava por sua conta bancária e era destinada para o fisco, razão pela qual não consistia em base de cálculo para a incidência dessas contribuições.

6.2. PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS) E A CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Após o advento da Constituição Federal de 1988, restaram vigentes duas contribuições incidentes sobre o faturamento, quais sejam: a contribuição destinada ao Programa de Integração Social (PIS)⁶⁷ e a contribuição para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL)⁶⁸.

Enquanto a contribuição destinada ao PIS foi recepcionada pela Constituição de 1988⁶⁹, aquela destinada ao FINSOCIAL foi recepcionada provisoriamente até que fosse instituída nova contribuição em conformidade com a competência ordinária do artigo 195, I, da Carta Magna.

Em 1991, a contribuição Finsocial restou substituída pela contribuição denominada COFINS, após a promulgação da Lei Complementar n.º 70/91. A nova contribuição utilizava a mesma base de cálculo da antecessora e foi regulamentada,

⁶⁶ A Lei n.º 12.973/2014 deixou claro que, nas operações em conta alheia, somente se tributa o resultado.

⁶⁷ Esta contribuição foi instituída pela Lei Complementar n.º 07 de 1970.

⁶⁸ Instituída pelo Decreto-lei n.º 1940 de 1982.

⁶⁹ Artigo 239, *caput*, da Constituição Federal de 1988.

posteriormente, pelas seguintes leis ordinárias: 9.718/98 e 10.833/2003⁷⁰. A primeira lei trata tanto do PIS, quanto da COFINS, em relação às suas bases de cálculo e fatos geradores, enquanto a segunda trata da não cumulatividade especificamente para a COFINS.

A sistemática não cumulativa foi regulamentada primeiramente para a contribuição destinada ao PIS, por meio da Lei n.º 10.637/2002 e, conforme acima já exposto, um ano depois essa sistemática foi regulamentada na lei indigitada para a COFINS. Esse lapso temporal ocorreu, segundo Velloso⁷¹, porque a alíquota da contribuição ao PIS é menor do que a da COFINS, desejando o legislador observar os impactos da nova sistemática de apuração especificamente na contribuição menos gravosa sobre os contribuintes.

Basicamente, o regime de apuração não cumulativo do PIS e da COFINS é aplicado às empresas que apuram o Imposto de Renda Pessoa Jurídica sobre o lucro real, com algumas pontuais exceções englobando a exigência de apuração por esse regime a alguns setores específicos da economia, como bancos por exemplo.

Existem ainda técnicas de incidência das contribuições ao PIS e a COFINS que aplicam o regime monofásico e a substituição tributária para frente, implicando no fenômeno da concentração tributária (que será mais adiante estudado). Basicamente, essas técnicas concentram a obrigação pelo recolhimento das contribuições que seriam devidas ao longo da cadeia de circulação econômica, em apenas uma etapa.

Também, vale lembrar, que, após o advento da Emenda Constitucional n.º 42/2003, foi instituída contribuição a cargo do importador de bens e serviços (Lei n.º 10.865/2004), consistente nas contribuições PIS/Pasep-Importação e COFINS-Importação, mas que têm como base de cálculo o valor aduaneiro do bem importado, porém admitem o abatimento de créditos gerados com PIS e COFINS não cumulativos internos.

⁷⁰ Como se tratava de contribuição sobre a mesma base econômica já prevista no art. 195, I, da Constituição Federal, não era necessária regulamentação por lei complementar.

⁷¹ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten, op. cit., p. 225.

Devidamente analisado o surgimento das contribuições especiais no direito europeu e brasileiro, assim como detalhes acerca das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, é possível perquirir a natureza da não cumulatividade para estas contribuições.

Nada obstante, é salutar, para os objetivos do presente trabalho, entender o conceito de circulação econômica, fontes tributáveis, translação econômica e técnicas de incidência tributária para somente assim colmatar as lacunas interpretativas deixadas pelo art. 195, § 12º da Constituição Federal no que diz respeito a não cumulatividade para o PIS e para a COFINS.

7. ASPECTOS TEÓRICOS DA NÃO CUMULATIVIDADE

7.1. A MATERIALIDADE TRIBUTÁRIA DA CIRCULAÇÃO DA RIQUEZA

A economia e o direito tributário abordam a questão da riqueza de formas distintas. Na economia, segundo Amilcar Falcão⁷², a riqueza pode ter dois destinos, quais sejam: a acumulação ou o consumo, recaindo os tributos sobre essas duas materialidades.

Na visão de Adam Smith⁷³, na obra “A riqueza das nações”, se o Estado quiser tributar o conjunto dos rendimentos de uma nação, poderá fazê-lo sobre a renda, ou sobre o consumo. Segundo o autor, a primeira forma se mostra deficiente, isso porque a renda *per capita* é instável e depende das habilidades, competências e vicissitudes de cada indivíduo, ao passo que a tributação sobre o consumo atinge, de maneira indireta, toda a renda que seria tributada na fonte.

O tributo sobre o consumo, na visão de Smith, atinge a renda da mesma forma com que faria a tributação direta, visto que, na medida em que diminui a renda do

⁷² FALCÃO, Amilcar. Interpretação e integração da lei tributária. Revista de Direito Administrativo, n. 40, p. 32, abr.-jun. 1955.

⁷³ SMITH, Adam. A riqueza das nações. São Paulo: Martins Fontes, 2003. v. 2, p. 1045.

indivíduo, aumenta a arrecadação do Estado. Igualmente, o consumo é o critério mais adequado, pois é proporcional ao rendimento, já que, idealmente, não se poderia gastar mais do que se ganha.

Já o direito tributário, partindo do mesmo pressuposto de Smith, de que a renda produzida ou será acumulada, ou consumida, segundo entendimento de Rubens Gomes de Sousa⁷⁴, vislumbra três materialidades tributárias, quais sejam: renda, patrimônio e circulação de riquezas.

É dizer que, de cada uma das fontes de riqueza acima nominadas, o direito tributário colhe determinadas parcelas, que por sua vez revelam capacidade econômica, e são passíveis de tributação.

Veja-se, por exemplo, a operação de uma fábrica de implementos agrícolas. Ao analisar o produto industrializado, o legislador federal pode cobrar o IPI do vendedor, tributando a circulação da riqueza produzida.

Além disso, pode tributar a própria fábrica, que auferir renda com base nos produtos que fabrica, por IRPJ e CSLL, tributando assim a riqueza produzida.

Sob a ótica estadual, a Unidade da Federação pode exigir o ICMS na saída da mercadoria produzida, tributando, portanto, a circulação da riqueza produzida.

Os sócios proprietários da respectiva fábrica de implementos agrícolas podem auferir renda, acumulando patrimônio, de forma que a tributação poderá se dar sobre as fortunas acumuladas (Imposto sobre Grandes Fortunas, ainda não instituído), tributando a riqueza acumulada.

⁷⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. A tributação das vendas. Série Prática Fiscal n. 1. O imposto sobre vendas e consignações no sistema tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1956. p. 7.

Veja-se que o legislador escolhe os chamados pressupostos de fato para tributar determinadas riquezas. Estes pressupostos são chamados fatos geradores tributários.

Ao discriminar as competências tributárias de cada ente político, a Constituição Federal de 1988 atribuiu notável relevância à característica econômica dos fatos geradores dos tributos. Sobre esse assunto, Schoueri⁷⁵ explica que tal relevância serviu para balizar a repartição das competências tributárias, assim como os limites à competência residual da União para instituir novos impostos.

Ainda de acordo com Schoueri, a análise dos pressupostos de fato como parcelas da realidade econômica alcançadas pela tributação é importante para distinguir um tributo do outro.

Veja-se que, tendo em vista que o fato gerador e a base de cálculo qualificam, juridicamente, a realidade econômica tributável, o constituinte, ao estabelecer que os impostos criados por meio de competência residual não podem ter o mesmo fato gerador e base de cálculo que outros já existentes, quis dizer que a União não pode exigir do contribuinte mais do que um imposto sobre a mesma materialidade.

Isso se dá para evitar uma tributação excessiva sobre o mesmo fato econômico, pelo mesmo ente político. Justamente para evitar essa situação, o legislador constituinte editou a Emenda Constitucional n.º 18/65, agrupando os impostos em quatro classes, a saber: sobre o comércio exterior, sobre o patrimônio e renda, sobre a produção e circulação e impostos especiais.

Tal classificação é semelhante à tradicional citada anteriormente (patrimônio, renda e circulação de riquezas), com algumas diferenças ao agrupar, sob o mesmo grupo, os impostos incidentes sobre renda a patrimônio. Igualmente, também separa os impostos incidentes sobre a circulação de riquezas daqueles incidentes sobre as

⁷⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In. ZILVETI, Fernando Aurélio. Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 83-115.

operações de comércio exterior. Já o grupo dos impostos especiais reserva-se àqueles com características particulares e para os de caráter extraordinário, como o Imposto de Guerra, por exemplo.

Já o Código Tributário Nacional agrupou, no Capítulo IV, os chamados impostos sobre a produção e circulação de riquezas, que são o escopo do presente estudo, já que constituem base interpretativa da materialidade econômica da Contribuição ao PIS e a COFINS.

Nada obstante, a produção e circulação tratados pelo CTN diferem daquela proposta pela Emenda Constitucional n.º 18/65, proposta por Rubens Gomes de Sousa, que analisa a questão sob a perspectiva estática dos tributos sobre patrimônio.

Alcides Jorge Costa⁷⁶, explica que existem quatro tipos de circulação: escambo, crédito, associação e cessão, onde em todas as formas de circulação da riqueza existem duas pessoas e um bem.

No escambo, quem possui o bem autoriza a sua fruição, sem perspectiva de tê-la de volta, um grande exemplo do escambo é a doação, que se dá a título gratuito. Na operação de crédito, o aquele que detém a coisa receberá de volta o bem que autorizou o outro a usufruir, podendo ser gratuito, ou oneroso. Um exemplo é o próprio contrato de crédito, onde o credor espera receber seu dinheiro de volta, com juros. Na cessão, o detentor do bem antecipa sua fruição, o que somente poderia se concretizar no futuro. Por fim, na associação, duas empresas usufruem do bem em conjunto.

A partir dessa teoria, se pode deduzir a existência de uma outra forma fundamental da circulação econômica, qual seja, a fruição do bem, que, nada mais é que o consumo em sua forma original. Esse consumo pode ser tanto para satisfazer

⁷⁶ Teoria giuridica della circolazione. Padova: Cedam, 1933, capítulo introdutório. Apud COSTA, Alcides J. ICM – Estrutura na Constituição e na lei complementar. São Paulo: Irmãos Malesi, 1977. p. 81.

uma urgência momentânea a pessoal, quanto para utilização como insumo da atividade produtiva de uma empresa, por exemplo⁷⁷.

Sendo assim, dessa teoria da circulação econômica, se pode inferir que a circulação se resume em duas grandes fases, a um, produção e distribuição, a dois, deslocamento e consumo.

7.2. A MATERIALIDADE DO FATO GERADOR DO PIS E DA COFINS NÃO CUMULATIVOS

O Supremo Tribunal Federal, em julho de 1992, por intermédio do RE n.º 138.284-8/CE, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, firmou entendimento de que o PIS e a COFINS são contribuições sociais para a seguridade social. Na mesma linha, Geraldo Ataliba classificou essas contribuições como tributos vinculados a uma ação estatal.⁷⁸

Malgrado o fato de que o art. 195 da Constituição Federal tenha preconizado que a seguridade social seria financiada por todos, o entendimento do Professor Geraldo Ataliba permanece atual, na medida em que demonstra que as contribuições em voga não estão desvinculadas a uma realidade econômica e sim vinculadas às materialidades econômicas sobre as quais a Constituição autorizou incidência.

A fim de evitar a tributação excessiva sobre uma mesma materialidade, a Carta Magna, em seu art. 195, previu as materialidades econômicas basilares para incidência do PIS e da COFINS, mas reservou ao legislador infraconstitucional a competência para instituir outras materialidades, desde que em conformidade com o art. 154 da CF/88:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos

⁷⁷ SOUZA, Washington Peluso Albino de. Primeiras linhas de direito econômico. 2. ed., atual. por Terezinha Helena Linhares. Belo Horizonte: Fundação Brasileira de Direito Econômico, 1992. p. 361.

⁷⁸ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. op. cit., p. 130.

orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação⁷⁹.

⁷⁹ Brasil, 1988. Constituição da República Federativa do Brasil, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em 27 de outubro de 2021.

Tendo isso em vista, entende-se que as contribuições sociais de seguridade social, em especial o PIS e a COFINS, podem ser agrupadas pelos mesmos critérios materiais adotados pelo CTN para outras exações.

Veja-se que, ao aproximar a classificação do PIS e da COFINS às bases econômicas do IPI e ICMS, é possível interpretar a não cumulatividade das contribuições de forma mais precisa, já que esses impostos tributam a circulação da riqueza, inclusive pela forma não cumulativa.

Conforme as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o fato gerador das contribuições ora debatidas é (em sua forma não cumulativa):

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976⁸⁰.

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976⁸¹.

⁸⁰ Brasil, 2002. Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm>. Acesso em 27 de outubro de 2021.

⁸¹ Brasil, 2003. Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm>. Acesso em 27 de outubro de 2021.

Sendo assim, é possível perceber que o fato gerador é o faturamento, que compreende todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme já debatido no ponto 6.1, do presente estudo.

Nada obstante, faturamento e receita constituem materialidades econômicas distintas, relativamente às quais a Constituição Federal atribuiu competência para instituição de contribuições de seguridade social (art. 195, I, “b”).

Para que seja possível aferir, com certeza, a materialidade econômica do PIS e da COFINS, se torna necessário determinar, com exatidão, o conteúdo dos conceitos de receita e faturamento.

Sobre a questão, José Antônio Minatel⁸², em sua tese de doutorado, em muito contribuiu ao debate, ao diferenciar o conceito de receita, dos seguintes conceitos semelhantes: ingresso, renda, lucro, ganho de capital, investimento, movimentação financeira e indenização, chegando à seguinte conclusão:

receita é qualificada pelo ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, aferido instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos.

Minatel sintetizou o conceito de receita adotado pela jurisprudência, qual seja, um conceito mais amplo do que o conceito de faturamento, pois engloba contraprestações por diversas operações e negócios da empresa e não somente por mercadorias e serviços comercializados.

⁸² MINATEL, José Antônio. Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação. 2005. Tese (Doutorado) – PUC, São Paulo.

Além disso, o autor ainda contribui para o debate ao formular importante adendo: *“somente será receita aquela contraprestação que representar ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica em caráter definitivo”*.

Dessa forma, é possível afirmar que o PIS e a COFINS alcançam receitas decorrentes da prática de operações de fornecimento de mercadorias e de operações de prestação de serviços, ou seja, receita bruta correspondente ao faturamento.

É dizer, a seguridade social não é financiada somente pela produção de riqueza, e sim pela riqueza advinda de outras operações empresariais também, na definição de Minatel, aquelas riquezas vinculadas ao exercício da atividade empresarial. Embora recaiam sobre materialidades tributárias distintas, aqui se encontra uma semelhança entre o PIS/COFINS e o IPI/ICMS, já que recaem sobre a circulação econômica.

Veja-se que a receita tributada pelo PIS e COFINS equivale à toda riqueza produzida pela pessoa jurídica e recebida em contraprestação por suas atividades empresariais, bem como aquela riqueza que ingressou seu caixa decorrente de sua atividade. Isso nada mais é do que circulação de riquezas em seu caráter mais explícito, evidenciado em tributos supostamente “estáticos”.

Disso se infere que a materialidade econômica das exações aqui estudadas são faturamento e receita, ao passo que a fonte tributável é comum ao IPI/ICMS e PIS/COFINS, qual seja: a circulação de riquezas.

Dessa feita, é possível aproximar o PIS e a COFINS da classificação tributária proposta pelo CTN ao IPI e ao ICMS, pois, retomando as conclusões anteriores, essas contribuições (quando não cumulativas) tributam a circulação de riquezas. Além disso, ao agrupá-las no mesmo título dos impostos sobre a produção e circulação, o CTN aproxima o PIS e a COFINS dos tributos que promovem a circulação de riquezas provenientes das mais variadas operações.

Sendo assim, conclui-se que o PIS e a COFINS são contribuições que incidem sobre a produção e circulação (consistente na receita tida como faturamento), e, quando não cumulativos, se aproximam do IPI e do ICMS.

Nada obstante, não há que se confundir a não cumulatividade do PIS e da COFINS com a não cumulatividade dos impostos acima mencionados, pois, como será examinado no próximo item, é necessário que se analise o âmbito no qual foi concebida a não cumulatividade de cada exação.

7.3. DIFERENÇAS ENTRE A NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS E DOS OUTROS TRIBUTOS SOBRE VENDAS E CONSUMO

Antes de analisar as diferenças entre a não cumulatividade do PIS e da COFINS e do ICMS e IPI, se faz necessário verificar as diferenças entre a translação econômica e jurídica de um tributo.

Segundo Sacha Calmon⁸³, todo tributo comporta translação econômica, sendo que o último a ser repercutido é o consumidor final, pois este não tem como transferir o custo do tributo, pois ocupa a última posição.

Sobre o assunto, é importante a lição do Professor José Souto Maior Borges⁸⁴:

A incidência econômica traduzida em termos jurídicos equivale ao fenômeno da percussão, isto é, ao impacto, à queda, ao peso, ao ônus da carga tributária sobre uma determinada pessoa. Diz-se, então, que essa pessoa é o contribuinte percutido. Para não suportar economicamente esse impacto da carga tributária, o contribuinte percutido pode transferi-la a terceiros. A esse fenômeno se denomina repercussão econômica do tributo [...] “processa-se geralmente através de mecanismos de formação de preços, aos quais se incorpora a parcela correspondente ao valor do tributo nas etapas dos ciclos de produção, industrialização e comercialização de bens. A repercussão ou

⁸³ NAVARRO, COELHO, Sacha. C. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2019. P. 546.

⁸⁴ BORGES, José Souto Maior. Teoria geral da isenção tributária, 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. P. 186.

translação (*shifting*, dos ingleses, *Ueberwälzung*, dos alemães) é, assim, a transferência do ônus tributário do contribuinte de direito (*de jure*) para o contribuinte de fato (*de facto*). A incidência econômica do tributo localiza-se nesse estágio terminal: pelo deslocamento da carga fiscal, esta fixa-se em alguém que não mais a pode transladar – o contribuinte economicamente incidido. [...] Diz-se que a incidência econômica é direta quando recai sobre o contribuinte percutido, e indireta quando assenta sobre o contribuinte repercutido.

O art. 166 do CTN autorizou a restituição daqueles tributos que comportam a transferência do encargo financeiro para o próximo elo da cadeia, nada obstante, somente com prova de que o contribuinte efetivamente tenha suportado o referido encargo:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la⁸⁵.

Necessário salientar que a expressão “por sua natureza” denota um aspecto de muitos debates na Ciência das Finanças. É que, para os financistas, todos os tributos incidentes sobre as organizações econômicas (inclusive imposto de renda) são transladáveis mediante o mecanismo de preços e contratos⁸⁶.

No sentido oposto, as condições de mercado, sejam elas estruturais, ou conjunturais, forçam os agentes econômicos ao fenômeno da absorção dos custos fiscais.

Dessa feita, Sacha Calmon classifica a translação econômica (no direito tributário) em dois grupos: a um, repercussão econômica; e, a dois, repercussão jurídica.

⁸⁵ Brasil, 1966. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em 27 de outubro de 2021.

⁸⁶ NAVARRO, COELHO, Sacha, op., cit., p. 546.

Quando o art. 166 do CTN faz menção aos tributos que “por sua natureza” comportem o repasse do ônus econômico, notadamente está se referindo àqueles que têm a transferência juridicamente possibilitada pela Constituição Federal. É esse o caso do IPI e ICMS, idealizados para viabilizar a transferência do ônus econômico para o consumidor final.

Sobre essa questão, o STJ, no julgamento do EREsp n.º 168.469/SP, considerou que permite translação o tributo cujo fato gerador envolva dois (ou mais) sujeitos realizando uma operação bilateral, ou seja, onde possa ocorrer uma transferência:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 3º, I, DA LEI Nº 7.787/89, E ART. 22, I, DA LEI Nº 8.212/91. AUTÔNOMOS, EMPREGADORES E AVULSOS. COMPENSAÇÃO. TRANSFERÊNCIA DE ENCARGO FINANCEIRO. ART. 166, DO CTN. LEIS NºS 8.212/91, 9.032/95 E 9.129/95.

1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, pacificou o entendimento para acolher a tese de que o art. 66, da Lei nº 8.383/91, em sua interpretação sistêmica, autoriza ao contribuinte efetuar, via autolancamento, compensação de tributos pagos cuja exigência foi indevida ou inconstitucional.

2. Tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência.

3. Somente em casos assim aplica-se a regra do art. 166, do Código Tributário Nacional, pois a natureza, a que se reporta tal dispositivo legal, só pode ser a jurídica, que é determinada pela lei correspondente e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu, aludida transferência.

4. Na verdade, o art. 166, do CTN, contém referência bem clara ao fato de que deve haver pelo intérprete sempre, em casos de repetição de indébito, identificação se o tributo, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro para terceiro ou não, quando a lei, expressamente, não determina que o pagamento da exação é feito por terceiro, como é o caso do ICMS e do IPI. A prova a ser exigida na primeira situação deve ser aquela possível e que se apresente bem clara, a fim de não se colaborar para o enriquecimento ilícito do poder tributante. Nos casos em

que a lei expressamente determina que o terceiro assumiu o encargo, necessidade há, de modo absoluto, que esse terceiro conceda autorização para a repetição de indébito.

5. A contribuição previdenciária examinada é de natureza direta.

Apresenta-se com essa característica porque a sua exigência se concentra, unicamente, na pessoa de quem a recolhe, no caso, uma empresa que assume a condição de contribuinte de fato e de direito.

A primeira condição é assumida porque arca com o ônus financeiro imposto pelo tributo; a segunda, caracteriza-se porque é a responsável pelo cumprimento de todas as obrigações, quer as principais, quer as acessórias.

6. Em consequência, o fenômeno da substituição legal no cumprimento da obrigação, do contribuinte de fato pelo contribuinte de direito, não ocorre na exigência do pagamento das contribuições previdenciárias quanto à parte da responsabilidade das empresas.

7. A repetição do indébito e a compensação da contribuição questionada podem ser assim deferidas, sem a exigência da repercussão.

8. Embargos de Divergência rejeitados⁸⁷.

Feitas essas considerações e partindo da premissa de que consumo não é fato gerador de tributo, indaga-se, como se tributam as relações de consumo no Brasil?

Veja-se, o tributo só é incidente sobre o consumo quando existe algum mecanismo de translação do seu ônus para o ocupante do último elo da cadeia produtiva (consumidor final). A não cumulatividade é justamente um componente da translação jurídica, assumindo a forma de um mecanismo para evitar o efeito cascata na incidência tributária.

Em sentido diametralmente oposto, a incidência monofásica ou com substituição tributária se tornam instrumentos da repercussão econômica, na medida com que agem para repassar o efeito econômico do valor do tributo.

⁸⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 168.469/SP. Relator: Ministro Ari Pargendler. Brasília, 10 de novembro de 1999. Disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199800637532&dt_publicacao=17/12/1999>. Acesso em 10 de novembro de 2021.

No Brasil, é possível encontrar a não cumulatividade em tributos que incidem sobre operações bilaterais, tais quais o IPI e ICMS. A translação, nessas exações, impulsiona a repercussão tributária para os elos seguintes da cadeia produtiva, notadamente incidindo na industrialização e distribuição da riqueza.

Nessa linha, o IPI e o ICMS demandam a participação de, no mínimo, dois sujeitos para a operação, um que produz o bem e outro que o consome. Como não se tributa o consumo, a própria operação é tributada, nesse exemplo, a própria operação de circulação da riqueza, esta que, após, será consumida.

7.4. REGIMES DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

De acordo com Schoueri⁸⁸, a tributação do consumo pode se dar pela forma monofásica ou plurifásica, conforme a incidência jurídica esteja, ou não, limitada a uma única oportunidade dentro do processo de produção e distribuição da riqueza.

A definição do momento em que a tributação será realizada varia conforme a manifestação de capacidade contributiva do sujeito passivo, bem como critérios e interesses de política econômica do sujeito ativo.

Se a tributação tem por alvo medir a capacidade contributiva daquele que aplica sua renda no consumo de determinado bem, em termos ideais, a tributação somente deveria incidir no momento da compra. Porém, caso se tenha dificuldades em tributar o consumo no momento em que a capacidade contributiva se revela, a solução adotada pelos governantes é a incidência monofásica, tributando o sujeito passivo que manifestar a maior capacidade contributiva dentro da cadeia de produção/distribuição, em alíquota majorada, que acabe presumindo a capacidade contributiva do consumidor final.

⁸⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo, op. cit., p. 230.

Isso contribui para a facilidade na arrecadação dos tributos, bem como na fiscalização do seu correto pagamento, já que o número de contribuintes é expressivamente menor do que no sistema plurifásico.

Porém, uma desvantagem é que, para eficiência arrecadatória apenas o primeiro contribuinte da cadeia é tributado em alíquota mais gravosa, o que, segundo Alcides Jorge Costa⁸⁹, pode contribuir para evasão fiscal.

A principal deficiência do regime de incidência monofásico é que não acaba totalmente com a cumulatividade do tributo (incidência em cascata), já que o valor do ônus pago pelo primeiro ente do elo da cadeia produtiva pode ser facilmente embutido no preço da mercadoria (entendida como circulação de riqueza) e repassada para os elos seguintes (translação econômica).

Uma alternativa a esta deficiência é explicada por José Guilherme Xavier de Basto⁹⁰:

na literatura anglo-saxônica, o sistema (de suspensões) é frequentemente designado “sistema do anel” – *ring system*. A expressão é sugestiva. De fato, a lei define um “anel” de contribuintes, para os quais é obrigatório o registro. No interior deste anel, as mercadorias circulam livres de impostos; só quando saem do anel – quer dizer, quando a transação é entre um sujeito passivo e um não-sujeito passivo – há lugar à imposição.

A técnica acima citada consiste em conceder suspensões para operações ocorridas entre contribuintes que ocupam o mesmo patamar dentro da circulação da riqueza. Seria o caso, por exemplo, de uma indústria que realiza negociações com outra indústria para venda de insumos produtivos.

Nada obstante, mesmo que diminua os efeitos nefastos da cumulatividade, esse método não acaba por completo com o problema, já que, quando se tratar de

⁸⁹ COSTA, Alcides J. ICM – Estrutura na Constituição e na lei complementar, op. cit. p. 102.

⁹⁰ TEIXEIRA, Alessandra Brandão Machado. A tributação sobre o consumo de bens e serviços. p. 73

uma relação entre contribuintes em situação de desigualdade o tributo incidirá em cascata novamente.

Gize-se, outrossim, que uma tributação monofásica sobre indústrias acaba por não incentivar as exportações, já que ocorre o mesmo problema com a incidência plurifásica cumulativa, onde o ônus do tributo no início da cadeia repercute por todo o processo, gerando um preço maior no final e com a conseqüente falta de competitividade do produto nacional frente o importado.

Analisando o problema pelo prisma arrecadatório, também o fisco acaba recolhendo menos tributo do que poderia recolher nas etapas posteriores, onde há um maior valor agregado, resultando em uma base tributária maior, que deixa de ser tributada em função da incidência monofásica.

Já a tributação plurifásica pode se apresentar de duas formas: cumulativa, ou não cumulativa.

Um tributo é chamado cumulativo quando o próprio tributo da etapa anterior compõe a base tributável da etapa seguinte, gerando o conhecido “efeito cascata”, consistente na cobrança de tributo sobre tributo.

Nessa linha, segundo Paulo Bonilha⁹¹:

diz-se plurifásica porque se pressupõe que o imposto seja pago por todos os que participam do ciclo de produção e comercialização do produto, cada vez que este seja objeto de uma transação. A incidência é cumulativa porque o imposto é devido em cada etapa sobre o preço do produto, independentemente de as operações anteriores já terem sido tributadas.

Uma característica positiva da plurifasia cumulativa é a simplicidade das regras que regem este regime, vez que diminuem a complexidade na apuração para

⁹¹ BONILHA, Paulo Bergstrom. IPI e ICM fundamentos da técnica não-cumulativa. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. P. 119.

os contribuintes e deixam a fiscalização mais fácil para o fisco, gerando uma boa arrecadação com alíquota menos gravosa.

Nada obstante, a tributação plurifásica também traz efeitos nefastos para a economia, prejudicando a concorrência do setor produtivo, prejudicando o consumo, já que, quanto mais elos existirem na cadeia produtiva maior a carga tributária. Gize-se que a carga tributária, no regime cumulativo, é sempre repassada ao consumidor final (translação econômica).

Também acarreta em prejuízos para a exportação de mercadoria, que serão majorados pelos tributos que incidem sobre os insumos utilizados na produção dessas riquezas. Como consequência, o produto ingressa no mercado estrangeiro com um valor muito alto, dificultando a sua competição com um produto nacional do país destinatário.

Da mesma forma, isso ocorre na competição dos produtos nacionais com produtos importados, já que estes somente sofrem tributação na entrada em solo nacional, ao passo que aqueles sofrem tributação por toda a cadeia.

Por fim, a plurifasia cumulativa implica na dificuldade de fiscalização do tributo, já que existem muito personagens envolvidos na circularização da mercadoria, o que torna cara e dificultosa a fiscalização pelo ente estatal. Também contribui para este fato a falta de registro por parte dos comerciantes, principalmente os intermediários.

À guisa de contornar tais efeitos nefastos, surgiram opções de tributação não cumulativas, como a plurifásica sobre o valor agregado. Tais alternativas surgiram na Europa, mais precisamente na França e só chegaram ao Brasil em meados dos anos 70.

Feitas essas considerações, antes de adentrar no conceito da incidência plurifásica não cumulativa, é importante fazer um resgate histórico dos tributos sobre o consumo no Brasil.

7.5. DOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO NO BRASIL.

Segundo Guimarães⁹², a Constituição de 1934, atribuiu competência para que a União tributasse o consumo e, aos Estados, as vendas.

Acompanhando as tendências francesas da época, o Brasil instituiu o Decreto-lei n.º 739/38, que criou o Imposto sobre o Consumo, que incidia sobre os itens listados no regulamento anexo ao mencionado Decreto. Esses itens eram notadamente mais sensíveis à aplicação da tributação em cascata, quais sejam:

Art. 1º O imposto de consumo incide sobre os seguintes produtos:

1. Fumo.
2. Bebidas.
3. Álcool.
4. Fósforos e isqueiros.
5. Sal.
6. Calçados.
7. Perfumarias e artigos de toucador.
8. Especialidades farmacêuticas.
9. Conservas.
10. Vinagre e óleos adequados à alimentação.
11. Velas.
12. Tecidos.
13. Artefatos de tecidos e de peles.
14. Papel e seus artefatos.
15. Cartas de jogar.
16. Chapéus e bengalas.
17. Louças e vidros.
18. Ferragens (artefatos de ferro e de outros metais).
19. Café torrado ou moído e chá.
20. Banha, manteiga e sucedâneos.
21. Móveis.
22. Armas de fogo, suas munições e fogos de artifício.
23. Lâmpadas, pilhas e aparelhos elétricos.

⁹² GUIMARÃES, Vasco Branco. A tributação do consumo no Brasil: uma visão européia. In. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio. IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 56.

24. Queijos e requeijões.
25. Eletricidade.
26. Tintas e vernizes.
27. Leques.
28. Artefatos de borracha.
29. Pinceis para barba e obras de cutelaria.
30. Pentes, escovas, espanadores e vassouras.
31. Brinquedos.
32. Artefatos de couro e de outros materiais.
33. Joias e obras de ourives.
34. Bijuterias, objetos de adorno e de utilidade e relógios.
35. Gasolina, óleos e carbureto de cálcio.
36. Ladrilhos e outros materiais.
37. Instrumentos de música.
38. Material ótico, fotográfico e cinematográfico.
39. Fogões, fogareiros e aquecedores.
40. Cimento.
41. Linhas, cordoalha e botões⁹³.

O Imposto sobre Consumo se assemelhava a uma espécie de tributo que incidia somente uma vez sobre a produção, venda ou consumo de determinados tipos de bens ou grupos de bens e atividades.

Na visão de Rubens Gomes de Sousa⁹⁴, se um tributo incide uma só vez sobre o consumo, não estaria errado dizer que se trata de uma tributação sobre o patrimônio, que fazia as vezes de fonte de riqueza tributada pelo Imposto sobre o Consumo. Apenas quando surgiu o IPI, a União começa a tributar a circulação de riquezas, já que, na visão do autor, somente um imposto que tenha incidência múltipla pode tributar a circulação.

O Imposto sobre Consumo inaugurou no Brasil o conceito de não cumulatividade⁹⁵ e foi substituído pelo IPI (somente a nomenclatura foi substituída,

⁹³ Brasil, 1938. Decreto-lei n.º 739, de 24 de setembro de 1938, disponível em <<https://legis.senado.leg.br/norma/524103/publicacao/15635547>>. Acesso em 27 de outubro de 2021.

⁹⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. A tributação das vendas, op. cit. p. 7.

⁹⁵ Leis 3.520, de 30/12/58 e 4.502/64, art. 25.

pelo Decreto-Lei 34/66, no início, já que a estrutura permaneceu a mesma da antiga exação).

Após, surgiu o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), que, segundo o autor acima citado, era incidente sobre transações comerciais, assumindo a forma de um verdadeiro tributo sobre a circulação de riquezas.

A origem do IVC decorre da emissão de duplicatas em transações comerciais, sendo que estas estavam sujeitas ao pagamento do selo previsto pelo Decreto 4.505, de 9 de abril 1870.

Com a edição do Decreto 2.044, de 1908, que regulava a emissão de letra de câmbio e nota promissória, passou-se a discutir a respeito da natureza das duplicatas como títulos de crédito, o que prejudicava os comerciantes da época, que preferiam trabalhar com duplicatas em função da sua liquidez.

Sendo assim, esses comerciantes propuseram a criação de um tributo sobre as duplicatas, caso o fisco aceitasse sua homologação como títulos de crédito. Assim, em 1922, a Lei n.º 4.625 instituiu o IVC, por demanda dos próprios contribuintes⁹⁶.

Em 1969, no ano da reforma constitucional catalisada pelo movimento militar no Brasil, o imposto sobre vendas e consignações foi substituído pelo Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias, conhecido como ICM, e que, na Constituição Federal de 1988, passou a se chamar ICMS, ambos tinham a característica da não cumulatividade.

Como visto acima, a tributação sobre vendas e consumo evoluiu ao ponto de superar a cobrança plurifásica para os regimes de monofasia para um sistema de tributação sobre o valor agregado.

⁹⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. A tributação das vendas, op. cit. p. 10.

7.6. TRIBUTOS PLURIFÁSICOS NÃO CUMULATIVOS

Como visto, a incidência monofásica sobre o consumo não é ideal, razão pela qual surgiu o regime plurifásico não cumulativo, no qual o recolhimento do tributo se dá de forma fracionada, distribuindo-se o encargo tributário ao longo de toda cadeia.

Essa técnica de tributação pode ocorrer por diversos métodos de cálculo, onde, resumidamente, na tributação do valor agregado, a base imponible é apenas o valor acrescido em cada etapa do processo produtivo.

Como professa José Eduardo Soares de Melo⁹⁷:

o objetivo da não-cumulatividade é evitar a superposição de cargas tributárias que possam advir da incidência de impostos dentro de um ciclo operacional, em situação multifásica, impedindo o duplo, triplo etc., pagamento sobre a mesma base.

Uma das proezas da incidência plurifásica não cumulativa é o fato de conseguir incidir em todas as fases do processo produtivo da riqueza, contornando as desvantagens da incidência cumulativa (plurifásica) e monofásica ao mesmo tempo.

Isso também gera impactos positivos para a Fiscalização, pois não depende da saúde financeira de apenas um contribuinte, visto que, agora, a incidência recai sobre todos os elos da cadeia produtiva, garantindo um maior fluxo de receita para o fisco.

Tudo isso ocorre sem sobrecarregar o setor produtivo e de forma justa, já que o contribuinte somente recolhe tributos sobre o valor que agregou ao produto, reduzindo possibilidades de sonegação, pois acontece um “efeito vigilante”, já que cada contribuinte fiscaliza o outro, pois a parte que é sonegada pelo elo anterior da cadeia, recai para o posterior, gerando efeitos nefastos.

⁹⁷ Ibidem.

Para elucidar a situação acima descrita, tome-se como exemplo uma cadeia produtiva em um sistema tributário onde a alíquota de tributo é 10% e a alíquota de crédito é 10%, onde, em cada etapa do processo acrescenta-se R\$ 50,00 ao valor do produto:

Tabela 1 - Apuração não cumulativa

Valor Produto	R\$	100,00	R\$	150,00	R\$	200,00	R\$	200,00
Débito	R\$	10,00	R\$	15,00	R\$	20,00		
Crédito	R\$	-	R\$	10,00	R\$	15,00		
Tributo efetivo	R\$	10,00	R\$	5,00	R\$	5,00	R\$	20,00

Veja-se que, caso um dos contribuintes sonegasse alguma parcela, o próximo elo da cadeia veria seu direito a crédito prejudicado, o que faria com que tivesse que arcar com uma tributação mais elevada.

Porém, existem diversas formas de apuração do tributo dentro de um regime não cumulativo, bem como diferentes teorias acerca da natureza da tomada de crédito dentro deste regime. É o que será analisado mais detidamente no próximo ponto.

7.7. FORMA DE CÁLCULO DO TRIBUTO DENTRO DO REGIME NÃO CUMULATIVO

Nesse ponto, é importante perquirir acerca da formação da base tributável do produto, dentro do regime de incidência não cumulativa. Na visão de Cesare Cosciani e Paulo Bonilha⁹⁸, existem duas formas básicas para calcular o valor acrescido ao produto bruto, a base real, ou base financeira.

A priori, a base real, ou crédito físico (como parte da doutrina atualmente denomina), apenas se pode cogitar crédito de tributo pago em etapa anterior se esta compreendeu um produto agregado, fisicamente, àquele tributado na etapa seguinte. É o caso da matéria prima.

⁹⁸ BONILHA, Paulo Bergstrom. IPI e ICM fundamentos da técnica não-cumulativa. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

Suponhamos que no exemplo da Tabela 01, o valor agregado de R\$ 50,00 em cada uma das etapas do processo produtivo seja correspondente a insumos adquiridos para compor o produto a ser revendido. Utilizando a ideia de crédito físico, somente se poderia tomar crédito da parcela da matéria prima que efetivamente tenha sido incorporada no produto produzido.

Ainda, excepcionalmente, de acordo com Schoueri⁹⁹, é permitida a tomada de crédito físico sobre matérias prima que tenham se desgastado durante o processo de incorporação ao produto final produzido dentro da correspondente etapa. É o caso de lixas empregadas na finalização do acabamento de um produto, que são consumidas durante a sua utilização.

Porém, imaginemos a fabricação de um produto que dependa da utilização de maquinário em certas etapas do processo industrial. Tal maquinário utiliza graxa para a lubrificação de seus componentes. Agora questiona-se: seria possível fabricar determinado produto sem a graxa que permite o correto funcionamento do maquinário indispensável para a sua consecução? Provavelmente não. Porém, a referida graxa não entra em contato com o produto final, tampouco é a ele incorporada, logo não há que se falar em contato físico para a tomada de crédito.

Diante dessa situação surge o conceito de crédito financeiro. Esta é a técnica mais utilizada, segundo o autor supracitado, pois resume o total das vendas, apurando-se o montante total agregado em determinado período, deduzindo-se os gastos com insumos, matéria (principal e secundária) e instrumentais.

Muito importante para o presente estudo, o método de cálculo do tributo sobre o valor agregado também varia. Veja-se que cada agente econômico recolhe tributo sobre o valor que agregou ao produto final.

Existem três métodos de cálculo para chegar-se ao valor agregado, a saber: aditivo, subtrativo e base por base.

⁹⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo, op. cit., p. 231.

No método aditivo, soma-se todos os custos do resultado da riqueza final (chamada por muitos de *output* empresarial). Os custos são determinados por cada empresa, a depender de sua atividade empresarial e seus produtos, levando em conta os fatores de produção.

No método subtrativo, se diminui o valor do imposto incidente na venda sobre o imposto incidente nas aquisições (dentro do mesmo período). A doutrina chama essa variante de imposto sobre imposto¹⁰⁰. Uma das variantes do método subtrativo é a chamada base por base, onde se confronta o total de vendas com o total de aquisições no mesmo período.

De acordo como Schoueri¹⁰¹, enquanto o método base sobre base busca o valor efetivamente acrescido, o método imposto sobre imposto, em algumas situações, pode não alcançar o mesmo efeito. Imagine-se que, em determinada etapa, haja uma alíquota diversa daquela existente na subsequente. Tal fato alteraria o cálculo do crédito na próxima etapa, tanto para cima, quanto para baixo.

Nada obstante, um dos grandes problemas é quando se concede uma isenção no meio da cadeia, sem direito a crédito na etapa seguinte, isso acaba por tornar a incidência de determinada parte do imposto cumulativa.

Quando não há créditos, a referida isenção se torna um diferimento, pois será recuperada pelo fisco nas etapas seguintes, ante a incidência do tributo com alíquota maior.

Sobre essa questão, o Professor Hugo de Brito Machado¹⁰² dispõe que:

¹⁰⁰ COSTA, Alcides Jorge. ICM – Estrutura na Constituição e na lei complementar, op. cit. p. 90.

¹⁰¹ SCHOUERI, Luis Eduardo, op. cit., p. 232.

¹⁰² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 49.677/PE. Relator: Desembargador Federal Araken Mariz. Recife, 04 de setembro de 1996. Disponível em < <https://www4.trf5.jus.br/processo/9505182481>>. Acesso em 10 de novembro de 2021.

Pode parecer que, não tendo sido cobrado o IPI na operação anterior, em face da isenção, inexistiria o direito ao crédito. Tal entendimento, porém, levaria à supressão pura e simples das isenções, que restariam convertidas em meros diferimentos de incidência. Em casos como o de que se cuida, o incentivo consubstanciado na isenção concedida às indústrias sediadas em Manaus restaria inteiramente anulado. O que a Fazenda deixasse de arrecadar, a título de IPI, do produtor da matéria-prima, no Amazonas, seria por ela tranqüilamente recuperado, com a cobrança das empresas que utilizam aquela matéria-prima.

Outro problema da concessão de isenção no meio da cadeia produtiva é quando a isenção é sobre o produto final e o insumo utilizado na sua produção é tributado, sem direito a crédito. Isso resultava, igualmente, na incidência cumulativa do tributo.

Dito isso, analisar-se-á detidamente se a não cumulatividade constitui regra ou princípio.

7.8. A NÃO CUMULATIVIDADE É REGRA OU PRINCÍPIO?

Antes de analisar se a não cumulatividade se apresenta como regra, ou princípio, cumpre relembrar as diferenças entre tais conceituações normativas. Basicamente, o princípio se caracteriza por ser um instituto universal e abstrato, que se exterioriza por meio de normas constitucionais. Já as regras consistem em normas menos abstratas e têm como objetivo concretizar as diretrizes traçadas pelos princípios.

Segundo Robert Alexy¹⁰³, o critério da generalidade não é suficiente para distinção entre princípios em regras, por si só. Logo, o autor assevera que as regras detêm o atributo da imperatividade de observância, não havendo espaço para ponderações ou balanceamentos como acontece com os princípios.

¹⁰³ ALEXY, Robert. Teoria da Argumentação Jurídica: a Teoria do Discurso Racional como Teoria da Justificação Jurídica, 2ª ed. São Paulo: Landy, 2001, p. 260.

No conflito entre regras, ainda segundo Alexy, a solução é dada pela aplicação de critérios de soluções de antinomias legislativas, ou seja, a regra é cumprida, ou descumprida.

Em sentido oposto, os princípios, para Alexy, são mandados de otimização e seu cumprimento se dá em vários graus, de forma que o balanceamento e sopesamento de um princípio frente a outro (quando há colisão) não invalida sua aplicação. Igualmente, a medida de cumprimento dos princípios é determinada pelas possibilidades jurídicas (além das fáticas em menor escala).

É de praxe na doutrina valorar a não cumulatividade como princípio constitucional. Afirmam os doutrinadores que referido princípio integra a regra tributária, onde a própria quantificação do valor a recolher depende da apuração não cumulativa da exação¹⁰⁴.

Segundo a parte da doutrina que entende a não cumulatividade como princípio constitucional, não poderia haver restrição do direito de crédito, nem, tampouco, limitação infralegal desse direito. Igualmente, não se poderia restringir os créditos referentes a insumos que se incorporarem ao produto final, ou sobre o ativo.

Esses doutrinadores, entendem que a restrição ao abatimento total dos tributos pagos na aquisição de insumos, ou bens instrumentais, faz retornar todos os problemas enfrentados com a apuração plurifásica cumulativa. Para eles, a capacidade contributiva e a neutralidade tributária seriam os fins que justificariam a qualificação da não cumulatividade como um princípio.

Em sentido oposto, outra parte da doutrina entende que o legislador poderia optar entre os regimes que lhe conferissem maior, ou menor direito creditício, já que a não cumulatividade seria, para eles, regra, e não princípio.

¹⁰⁴ NAVARRO, COELHO, Sacha. C. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2019. P. 379.

Há, ainda, uma terceira visão, intermediária verificada, por exemplo, na teoria de Ricardo Lobo Torres¹⁰⁵:

Não é um verdadeiro princípio jurídico porque lhe faltam as suas características básicas, a saber: a) imbricação com os princípios morais; b) dimensão de peso, que permite a ponderação de interesses. A não-cumulatividade contém características de regra.

Pautado no argumento de Torres, se entende necessário perquirir acerca da diferenciação entre regra e princípio, especificamente no que tange à não cumulatividade. Para tanto, parte-se da teoria do Professor Humberto Ávila¹⁰⁶, que argui pela pluridimensionalidade da dissociação entre regras e princípios (que se dá em três planos), a saber.

Dever instituído (justificativa do dever): segundo o autor, as regras instituem o dever de adoção comportamental imediatamente prescrita, já os princípios prescrevem a adoção de comportamentos necessários. Regras prescrevem comportamentos finalísticos, já princípios estabelecem o dever de realizar os fins ideais das coisas.

Natureza da justificação (justificação do modo de aplicação): as regras avaliam a correspondência entre fato e norma, enquanto nos princípios se pondera a importância das razões determinantes para o comportamento.

Forma para tomada de decisão: as regras visam a gerar solução específica para o caso concreto, ao passo que os princípios apenas contribuem para a solução do caso concreto, mas dependem de outras normas.

¹⁰⁵ O IVA no direito comparado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BARRETO, Aires Fernandino. Pesquisas Tributárias. O princípio da não-cumulatividade. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

¹⁰⁶ ÁVILA, Humberto. A teoria dos princípios e o direito tributário. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n. 125, fev. 2006, p. 33.

Conforme a teoria da dissociação inclusiva proposta por Ávila, o comportamento descrito em um determinado referencial normativo poderá ser regra, ou princípio.

Vejam os a seguir como se comporta a não cumulatividade sob o referencial normativo dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da neutralidade.

7.8.1. Não cumulatividade X Capacidade Contributiva.

Analisada sob um viés positivo, o princípio da capacidade contributiva atua como instrumento da solidariedade, manifestado na Constituição Federal de 1988 na parte que trata dos objetos da República (art. 3º, I).

Dessa forma, quem manifestar capacidade de pagar tributos deve fazê-lo visando a garantir uma sociedade cada vez mais justa e igualitária.

Porém, a capacidade contributiva pode ser analisada sob um viés negativo, qual seja a proteção da propriedade ou da livre iniciativa. Paulo Caliendo¹⁰⁷ analisa a questão sob a ótica da graduação da tributação, ao afirmar que a capacidade contributiva deve ser entendida como um aumento progressivo do tributo no plano vertical e proporcional da riqueza no plano horizontal.

Dessa forma, não é errado aproximar o princípio da capacidade contributiva com a norma da não cumulatividade, tanto sob a ótica positiva, quanto negativa.

A tributação sobre o consumo alcança a capacidade contributiva do contribuinte. Essa conclusão parte do pressuposto de que:

- 1) a tributação plurifásica não cumulativa viabiliza a transferência do encargo tributário para o elo seguinte na cadeia;

¹⁰⁷ CALIENDO, Paulo. A Cofins nas instituições financeiras: da aplicação do princípio da neutralidade fiscal. PIS – Cofins: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 300.

- 2) sempre são os consumidores finais quem assumirão o ônus tributário dos sujeitos econômicos anteriores na cadeia;
- 3) é correto dizer que, se o consumidor final assume o ônus, tal fato equivale a uma tributação indireta sobre a renda, por meio do consumo;
- 4) o consumo é instrumento de aferição da capacidade contributiva.

Adotando o critério proposto por Humberto Ávila, acima citado, ao caso concreto, veja-se que, segundo a primeira dimensão, a não cumulatividade se manifesta como regra quando prescreve o comportamento do contribuinte abater o imposto incidente nas etapas anteriores, destacar o valor incidente na nota fiscal, desonerando a sua carga tributária.

Já o viés principiológico, ocorre no dever de o Fisco não impor vedações ao direito de crédito, sempre como meio para realizar a tributação respeitando a capacidade contributiva do contribuinte.

Na segunda dimensão, a regra ocorre quando é deduzido o valor a pagar em um período, referente a créditos ou débitos da respectiva operação. Aqui ocorre a subsunção do fato à norma, bem como sua finalidade, que é onerar o consumidor final e desonerar o sujeito intermediário.

Já, sob a manifestação principiológica, está a na consideração sobre aceitar, ou não, um crédito extemporâneo, por exemplo, o que contribui para a realização do fim precípua da não-cumulatividade, mesmo em uma situação não prescrita na norma.

Finalmente, na terceira dimensão, a regra está ao decidir o caso específico, o julgador não concederá o direito a crédito, para empresa que não observou as regras de abatimento em determinado período, aplicando o fato à norma, com a respectiva multa. Nada obstante, ao verificar o valor a recolher, levará em conta o princípio da não cumulatividade como catalisador da capacidade contributiva, decidindo pelo direito ao creditamento, mesmo que extemporâneo.

7.8.2. Não Cumulatividade X Princípio da Neutralidade

O princípio da neutralidade diz que a tributação deve interferir o mínimo possível no comportamento dos contribuintes, remetendo à função arrecadatória da norma tributária, o que ocorre somente idealmente, pois nenhum tributo deixará de influenciar na composição do preço final do produto.

Segundo Caliendo¹⁰⁸, o princípio da neutralidade busca, por meio do direito tributário, encontrar a correlação entre o contribuinte e a ordem econômica, eficiência e tributação, tributação e o contexto econômico-social.

Nada obstante, o princípio da neutralidade parece se relacionar com mais naturalidade com o a neutralidade concorrencial, que entende a técnica não cumulativa como instrumento de equilíbrio econômico. Nesse sentido, ao determinar-se que um tributo será arrecadado pela forma não cumulativa, está a se conferir um método arrecadatório racional à exaço, é o que prevê o art. 146-A, da Constituição Federal:

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo¹⁰⁹.

Adotando a teoria do Professor Humberto Ávila, veja-se que a não cumulatividade, sob o prisma do princípio da neutralidade se manifesta como regra, enquanto tributo sobre a circulação de riquezas, com possibilidade de compensar o devido nas operações anteriores, ou direito creditório (prescrição normativa nesse sentido, a exemplo do ICMS e IPI); já enquanto princípio pela a prescrição

¹⁰⁸ Ibidem.

¹⁰⁹ Brasil, 1988. Constituição da República Federativa do Brasil, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em 27 de outubro de 2021.

constitucional de que a exação será não cumulativa, qualquer seja o contribuinte, funciona como princípio, pois assegura a neutralidade por intermédio da isonomia.

Também, manifesta-se como regra, no caso concreto, ao prescrever que um juiz decidirá a questão com base na não cumulatividade ao determinar o abatimento do valor a recolher a título de tributo não cumulativo sobre créditos escriturados referentes à operação anterior. Já, atua como princípio caso o juiz decida pela manutenção de créditos extemporâneos, a fim de manter a neutralidade da não cumulatividade, de forma com que o empreendedor não seja prejudicado e a carga tributária não aumente.

Dessa feita, entendido o conceito de não cumulatividade, suas variações e critérios de cálculo, sua apresentação no ICMS e IPI e suas diversas formas de comportamento dentro de um modelo constitucional principiológico (regra e princípio), passa-se à análise da não cumulatividade especificamente no que diz respeito ao PIS e à COFINS.

8. A NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS

Como já foi acima delineado, as Leis de n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, instituíram, respectivamente, a não cumulatividade do PIS e da COFINS. Porém, é interessante analisar a exposição de motivos das Medidas Provisórias que lhes originaram, n.º 66/2002¹¹⁰ e 135/2003:

corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como, por exemplo, a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.

No final do ano de 2003, vigentes as referidas Medidas Provisórias, a Emenda Constitucional n.º 42/2003, incluiu o § 12º no art. 195, atribuindo status constitucional

¹¹⁰ Brasil, 2002. Exposição de Motivos da MPV n.º 66, de 29 de agosto de 2002, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2002/211-MF-02.htm> Acesso em 27 de outubro de 2021.

à não cumulatividade do PIS e da COFINS, com o seguinte texto: “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”.

Nada obstante, restaram vários questionamentos quanto ao alcance e conceito da não cumulatividade do PIS e da COFINS, principalmente se essas exações teriam nova materialidade (consumo), ou até se a não cumulatividade se relacionaria com aquela prevista para o IPI e ICMS.

Conceitualmente, indaga-se se há um significado único para não cumulatividade no texto constitucional, ou se esse significado é diferente para cada tributo.

Por fim, a lei infralegal poderia eleger outros fatores para a incidência não cumulativa do PIS e da COFINS que não os setores da economia?

8.1. A NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS E A INCIDÊNCIA INDIRETA SOBRE CONSUMO

Como já foi explanado, o PIS e a COFINS incidem sobre a receita, de forma não cumulativa, o que implica na possibilidade de transferência do ônus econômico do tributo para o próximo elo da cadeia, até chegar no consumidor final.

Da mesma forma que ocorre com o IPI e ICMS, o PIS e a COFINS não cumulativos tributam a circulação de riquezas, só que em uma perspectiva *latu sensu*. Isso porque, sua materialidade econômica é todo o ingresso patrimonial na conta da empresa, desde que seja definitivo.

Aí surge uma distinção entre o PIS e COFINS não cumulativos e o ICMS/IPI, que consiste nos pressupostos de fato (ou fatos geradores), que, nestes são as operações de produção e circulação da riqueza, enquanto naquele tributa-se a riqueza gerada pela empresa em si.

Veja-se, para que ocorram operações tributáveis por IPI ou ICMS, é necessária a presença de dois sujeitos, produtor (ou vendedor no caso do ICMS) e um comprador. Retorna-se à questão da bilateralidade da operação, uma das características da não cumulatividade, como antes já foi visto.

Isso não ocorre com o PIS e COFINS não cumulativos, pois, como se tributa a receita, não há necessidade de dois agentes econômicos (critério da bilateralidade). Ora, para se vislumbrar uma receita, basta analisar-se a questão da perspectiva de quem a auferir.

Conforme entendimento de Marco Aurélio Greco¹¹¹, a análise da perspectiva de quem entrega a receita para a pessoa jurídica, que posteriormente será tributada, em nada importa para a questão da bilateralidade da não cumulatividade, isso porque receita é auferida por alguém, esgotando ali a figura.

Como não há bilateralidade na operação, não há que se falar em incidência do PIS e da COFINS sobre o consumo, já que não é possível verificar a translação do custo tributário para o elo seguinte dentro da sistemática não cumulativa, pelo menos juridicamente.

Veja-se que a Constituição Federal, em seu art. 195, se refere apenas a empresa como agente financiadora da seguridade social, não o consumidor. Essa é uma das razões pelas quais se pode dizer que o legislador constitucional quis fazer com que a não cumulatividade do PIS e da COFINS não atingisse o consumidor final, apenas a empresa.

Igualmente, como bem lembrado por Valter Lobato e Igor Santiago¹¹², não há nenhuma exigência de destaque do valor do PIS e da COFINS nas notas fiscais, de

¹¹¹ GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura “sui generis”). São Paulo: Dialética, 2000.

¹¹² Análise dos arts. 10, XI, e 15, V, da Lei 10.833/2003 – Manutenção da Cofins e do PIS cumulativos para contratos de consórcio, de construção por empreitada e de fornecimento, a preço determinado, de bens e serviços, celebrados antes de 31 de outubro de 2003. PIS-Cofins: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005 p. 579.

forma contrária a que acontece com o ICMS e com o IPI, tributos notadamente bilaterais e que necessariamente repercutem juridicamente e financeiramente no consumidor final.

Nada obstante, não se pode negar que o PIS e COFINS incidem sobre a circulação de riquezas (em sua acepção econômica), mesmo que sobre um pressuposto de fato estático, consistente na receita. Veja-se, ainda assim é factível a existência da não cumulatividade para tais contribuições, já que consiste em uma técnica ligada à arrecadação de tributos incidentes sobre a circulação de riquezas, inclusive em sua acepção ampla (econômica).

O que não se pode admitir é a aproximação da não cumulatividade para o ICMS e IPI da não cumulatividade para o PIS e COFINS, já que se tratam de pressupostos materiais distintos, tal como a bilateralidade e circulação de riquezas em sua concepção jurídica.

Esse pensamento não se apresenta de forma uníssona na doutrina. É o caso das ideias esposadas por Misabel Derzi e Sacha Calmon¹¹³, segundo os quais existe certa semelhança entre a não cumulatividade do IPI e das contribuições para o PIS e COFINS. Segundo os autores, guardadas as devidas proporções, existem semelhanças entre tais exações na forma de creditamento de insumos isentos, com alíquota zero e não tributados. Tanto no IPI, quanto no PIS e COFINS, na visão dos autores, o legislador constitucional não estabeleceu limites ao creditamento de tais insumos e, se quisesse assim fazê-lo, teria remetido para o regramento do ICMS, onde há restrições ao direito de crédito.

Dito isso, é possível nos aproximarmos da conclusão de que não há um significado universal de não cumulatividade na Constituição Federal de 1988. O que existe são orientações que variam conforme a natureza do tributo. É dizer, apesar de onerarem a mesma materialidade tributária, o IPI, ICMS e PIS/COFINS recaem sobre

¹¹³ DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. PIS/Cofins: direito de crédito nas entradas e saídas isentas ou com alíquota zero. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 115, São Paulo: Dialética, p. 143.

parcelas da realidade empresarial distintas. Enquanto os impostos incidem sobre coisas materiais, as contribuições incidem sobre receitas, logo não há espaço para aproximações quanto às suas não cumulatividades, visto que são essencialmente distintas.

Dessa feita, no próximo ponto, exporemos, de forma concisa, nossa proposta de possíveis significados da não cumulatividade do PIS e da COFINS.

8.2. DOS SIGNIFICADOS DE NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS NO TEXTO CONSTITUCIONAL

Como acima delineado, do texto constitucional apenas é possível inferir orientações a respeito do conceito de não cumulatividade conforme o tributo analisado. Vimos ainda que a não cumulatividade, em sua ideia original, previa a translação do encargo econômico para o próximo elo da cadeia produtiva, porém demandava algumas condições para sua ocorrência: bilateralidade, possibilidade de translação econômica e circulação de riquezas.

Nada obstante, como vimos, no caso do PIS e da COFINS, mesmo ausente a translação jurídica do encargo (entendida como regra que faz com que o tributo necessariamente repercuta no próximo ente), é possível entender a não cumulatividade dessas contribuições de forma a evitar a distorção de preços ocasionadas pela sobreposição de cargas tributárias. Ou seja, o princípio da neutralidade é baluarte da não cumulatividade do PIS e da COFINS, sendo que o princípio da capacidade contributiva atua como um dos fatores determinantes para a consecução dos fins previstos.

O que se percebe é que, conforme abordado no ponto 7.8, a não cumulatividade pode atuar tanto como um princípio, quanto como regra, conforme o pressuposto analisado. Porém, os princípios da neutralidade e capacidade contributiva sempre atuarão nas bases determinantes da aplicação da não cumulatividade em cada contribuição, quase de forma simbiótica. Tal argumentação

tem por base a Exposição de Motivos das Medidas Provisórias que instituíram o regime de apuração não cumulativo para o PIS e para a COFINS.

Dessa feita, após todo o estudado nesta singela monografia, responderemos às três principais perguntas que nortearam o trabalho, quais sejam: **A um**, a não cumulatividade do PIS e da COFINS possui conteúdo constitucional? **A dois**, a vedação do direito de crédito é ilegal? **A três**, a utilização de fatores de *discrímen* outros que não os setores da atividade econômica torna o PIS e COFINS não cumulativos inválidos?

8.2.1. A não cumulatividade do PIS e da COFINS possui conteúdo constitucional?

Resta saber se a não cumulatividade, para o PIS e COFINS é regrado inteiramente pelas legislações ordinárias, ou possui algum conteúdo constitucional na forma de regra ou princípio, tal qual o ICMS e IPI.

A grande discussão travada na doutrina se subdivide em dois grupos, aquele composto por doutrinadores que defendem que a não cumulatividade para as contribuições tratadas poderia ter sido veiculada apenas pelas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003¹¹⁴ e aqueles que defendem que, uma vez prevista a não cumulatividade no texto constitucional, somente caberia ao legislador ordinário determinar os setores da economia aos quais seria aplicada a não cumulatividade¹¹⁵.

Sob a nossa ótica, partindo da dimensão principiológica da não cumulatividade, entendemos que ela se comporta como um princípio quando tem como objetivo desonerar o preço final da mercadoria (pautada no princípio da capacidade contributiva) e promover a translação econômica ao elo seguinte da cadeia (princípio da neutralidade).

¹¹⁴ Aqui se encontram autores como Marco Aurélio Greco e Ives Gandra Martins.

¹¹⁵ Sacha Calmon e Misabel Derzi

Sendo assim, mesmo que a não cumulatividade para o PIS e COFINS tenha surgido com a edição de legislação infralegal, não há que se olvidar que, uma vez presente no texto constitucional e presentes as características que definem o objeto como princípio, a não cumulatividade do PIS e da COFINS possui conteúdo constitucional.

8.2.2. A vedação do direito de crédito é ilegal?

Para responder a esta indagação é necessária certa contextualização. A legislação que rege a não cumulatividade do PIS e da COFINS estabelece algumas restrições ao creditamento para algumas atividades. Tome-se como exemplo a restrição ao direito de crédito de PIS e COFINS, por empresas do lucro real, sobre a aquisição de produtos que tiveram incidência monofásica dessas contribuições (art. 3º, I, “b” da Lei n.º 10.637/2002 e art. 3º, I, “b” e “c” da Lei n.º 10.833/2003).

Caso os produtos adquiridos tivessem incidência de PIS e COFINS na modalidade de apuração plurifásica, na mesma situação, a legislação infraconstitucional permitiria o desconto de créditos, o que somente ocorre em casos restritos, como exportação por exemplo.

Posteriormente, o art. 17 da Lei n.º 11.033/2004 estabeleceu que “*as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações*”. Muitos contribuintes interpretaram essa disposição em sentido amplo, qual seja, tencionavam aplicar tal determinação a todas as situações onde se realizava saída de produtos sem tributação de PIS e COFINS, como era o caso da revenda de produtos monofásicos.

Diante disso, recentemente se instaurou uma grande discussão jurisprudencial, no âmbito do STJ, a respeito do tema. Gize-se que a primeira e segundas turmas do STJ tinham posicionamentos distintos sobre a questão, até que,

em abril de 2021, a 1^o Seção¹¹⁶ daquela Corte, em regime de recursos repetitivos, decidiu pela impossibilidade de aplicação do art. 17, da Lei n.º 11.033/2004 de forma ampla e irrestrita.

Nesse diapasão, para que se analise se é válida a restrição ao direito de crédito por lei infraconstitucional, tracemos uma linha comparativa entre o ICMS/IPI e PIS/COFINS no que tange à obrigatoriedade de adoção da não cumulatividade.

Ora, para os impostos citados é obrigatória a adoção de regime não cumulativo, vez que sua imposição decorre de determinação constitucional. Já para as contribuições referidas, a adoção da não cumulatividade decorre de determinação infraconstitucional, a depender do legislador que “definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições serão não cumulativas” (art. 195, § 12º da CF/88).

Logo, a obrigatoriedade da adoção deste regime de apuração é definida exclusivamente pelo legislador, que também pode excetuar o direito de crédito em algumas hipóteses, porque, segundo a lógica, quem pode mais, também pode menos.

8.2.3. A utilização de fatores de *discrímen* outros que não os setores da atividade econômica torna o PIS e COFINS não cumulativos inválidos?

O parágrafo 12 do artigo 195, da Constituição Federal dispõe que a lei definirá os setores da atividade econômica para os quais o PIS e a COFINS serão não cumulativos. O legislador constitucional deixa claro que os regimes cumulativo e não

¹¹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.768.224/RS. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília, 14 de abril de 2021. Disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201802482584&dt_publicacao=12/05/2021>. Acesso em 10 de novembro de 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência nos Embargos de Divergência em Agravo em Recurso Especial nº 1.109.354/SP. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília, 14 de abril de 2021. Disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201701242898&dt_publicacao=03/05/2021>. Acesso em 10 de novembro de 2021.

cumulativos devem coexistir, sendo que o critério de *discrímen* entre ambos deve ser elegido pelo legislador infraconstitucional, dentro do espectro normativo correspondente à expressão “setores da economia”.

Nada obstante, em sentido contrário ao determinado pela Constituição Federal de 1988, o legislador infraconstitucional elegeu o regime de apuração do IRPJ pelo Lucro Real como principal elemento para obrigatoriedade da não cumulatividade.

A utilização da apuração do IRPJ pelo Lucro Real como critério para a obrigatoriedade da apuração não cumulativa do PIS e da COFINS acabou por gerar duas situações diferentes entre contribuintes em pé de igualdade. Tome-se como exemplo duas empresas que revendem um produto X. A empresa *alfa* é tributada pelo lucro real, pois seu faturamento supera os R\$ 78.000.000,00 anuais¹¹⁷. Já a empresa *beta* ainda se encontra dentro do patamar permitido pelo lucro presumido, o que a exclui da não cumulatividade do PIS e da COFINS.

Nesse cenário, duas empresas que revendem o mesmo produto acabam suportando alíquotas diferentes de PIS e COFINS, quais sejam: 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS) para a empresa *alfa* e 0,65% (PIS) e 3% (COFINS) para a empresa *beta*.

Veja-se, ao proceder dessa forma, o legislador infraconstitucional incorreu em inconstitucionalidade por violação ao princípio da isonomia em matéria tributária, que, conforme já abordado, assegura que contribuintes em situações semelhantes não podem encontrar tributações distintas¹¹⁸.

Isso acontece porque nem sempre as empresas que apuram o IRPJ pelo lucro real necessariamente faturam mais do que os R\$ 78.000.000,00 previstos pela Lei n.º

¹¹⁷ **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\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;

Brasil, 2002. Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718.htm>. Acesso em 27 de outubro de 2021.

¹¹⁸ Conforme o art. 150, II, da Constituição Federal de 1988.

9.718/1998, de forma estaríamos incorrendo em uma falácia ao afirmar que o regime de apuração de imposto de renda reflete a capacidade contributiva do sujeito passivo.

Veja-se que, na prática, é comum encontrarmos alguns segmentos de atividade econômica que faturam muito menos do que o teto acima mencionado e mesmo assim preferem apurar o IRPJ pelo lucro real. É o caso de segmentos que têm margem de lucro baixa e volume de vendas grande, como comércios varejistas de combustíveis, por exemplo. Já, em sentido contrário, empresas com altas margens de lucro comumente preferem o lucro presumido, pois reduz a sua carga tributária.

Ademais, após a entrada em vigor da Emenda Constitucional n.º 42 de 2003, restou evidenciado que o PIS e COFINS cumulativos e não cumulativos somente poderiam coexistir em setores da atividade econômica distintos. Ora, tal interpretação do art. 195, § 12 é óbvia, já que se fosse permitida a incidência cumulativa e não cumulativa para empresas do mesmo setor econômico e potencialmente concorrentes, se estaria em flagrante inconstitucionalidade, tal como atualmente acontece.

Sendo assim, entendemos que a utilização, pelo legislador infraconstitucional, de critérios de *discrímen* outros que não os *setores de atividade econômica* para a definição da subsunção ao regime não cumulativo do PIS e da COFINS é inconstitucional diante da ofensa direta ao princípio da isonomia em matéria tributária.

8.3. DA JURISPRUDÊNCIA DO STF – TEMAS DE N.º 34 E 756 DE REPERCUSSÃO GERAL

Poder-se-ia contra-argumentar dizendo que o STF já julgou matéria semelhante àquelas debatidas nos pontos 8.2.1, 8.2.2 e 8.2.3. Nada obstante, não custa lembrar que o Tema de Repercussão Geral n.º 34, julgado pela Corte em setembro de 2020, apenas se debruçou sobre parte do problema, qual seja: a definição da constitucionalidade (ou não) da instituição do regime não cumulativo da COFINS por intermédio de lei ordinária. Pela pertinência, colaciona-se a ementa do precedente:

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA 135/2003. LEI Nº 10.833/2003. LEGALIDADE. ISONOMIA. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E NÃO-CONFISCO. 1. Não há impedimento da Medida Provisória nº 135/2003 estabelecer normas relativas à COFINS, não incidindo a coibição do art. 246 da Constituição. 2. A majoração da alíquota de 3% para 7,6%, para as empresas optantes pela tributação considerado o lucro real foi realizada juntamente com a instituição da não-cumulatividade da COFINS e o direito ao aproveitamento de créditos (o artigo 3º da Lei nº 10.833). 3. É constitucional a previsão em lei ordinária que introduz a sistemática da não-cumulatividade a COFINS dado que observa os princípios da legalidade, isonomia, capacidade contributiva global e não-confisco¹¹⁹.

O leitor mais atento poderia argumentar que o Tema n.º 34 de Repercussão Geral acabou por analisar a questão debatida no ponto 8.2.3 (A utilização de fatores de *discrímen* outros que não os setores da atividade econômica torna o PIS e COFINS não cumulativos inválidos?) sob a ótica da violação ao princípio da isonomia. Porém, tal argumento não se sustenta, já que, ao ler os votos dos Eminentíssimos Ministros do STF, se pode perceber que a parcela do problema que foi analisada diz respeito à violação da isonomia decorrente da majoração da carga tributária da COFINS de 3% para 7,6% dentro do regime não cumulativo.

Em sentido totalmente oposto, está o debate a respeito da violação do princípio da isonomia em matéria tributária pela utilização de fator de *discrímen* diverso daquele previsto pela Carta Magna. Veja-se trecho do relatório elaborado pelo Ministro Relator Marco Aurélio¹²⁰ quando do julgamento do Tema n.º 34:

Salientou que a não cumulatividade e o aumento da alíquota da contribuição atingiu, de forma equânime, todos os contribuintes pertencentes ao mesmo ramo empresarial da autora, o que afasta a alegação de inobservância aos princípios da isonomia, da livre concorrência, da capacidade contributiva e do não confisco.

¹¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 570.122. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 02 de setembro de 2020. Disponível em <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur437879/false>>. Acesso em 10 de novembro de 2021.

¹²⁰ Ibidem. Trecho do relatório elaborado pelo Min. Marco Aurélio. P. 3-8 do inteiro teor do acórdão.

Destacou que a diferença entre as empresas é determinada pelo regime de tributação escolhido, sobre o lucro real ou presumido, considerado o fato de a não cumulatividade da Cofins apenas ser observado quanto aos optantes da tributação pelo lucro real. Afirmou que não sendo os descontos permitidos pela não cumulatividade acompanhados da majoração da alíquota, haverá redução da carga tributária desses contribuintes, gerando desigualdade.

Dessa forma, as questões debatidas nos pontos 8.2.1, 8.2.2 e 8.2.3 ainda restam pendentes de solução e serão julgadas, pelo Supremo Tribunal Federal, por meio do Tema de Repercussão Geral n.º 756, cujo *leading case* é o Recurso Extraordinário n.º 841.979, onde figura como recorrente a empresa Unilever Brasil Gelados do Nordeste S/A e Unilever Brasil Nordeste Produtos de Limpeza S/A.

Em apertada síntese, trata-se de Mandado de Segurança impetrado pelas recorrentes indigitadas contra ato do Sr. Delegado da Receita Federal de Recife que objetiva sanar afronta ao princípio da não cumulatividade do PIS e da COFINS após a entrada em vigor das alterações promovidas pela Emenda Constitucional n.º 42/2003.

As demandas das impetrantes se resumem em cinco grandes pontos, quais sejam:

- 1) Seja possibilitado o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS em operações próprias de todas as entradas de bens e serviços ocorridas em seus estabelecimentos, em face do princípio da não cumulatividade;
- 2) A utilização de conceito de insumo em sentido amplo e irrestrito, permitindo o lançamento de créditos para descontos do PIS e da COFINS em operações próprias;
- 3) Seja possibilitado o aproveitamento de crédito de PIS e COFINS sobre despesas decorrentes de bens móveis e imóveis já pertencentes às empresas;

- 4) O afastamento da regra do diferimento no aproveitamento de créditos das contribuições mencionadas¹²¹ quando do ingresso de bens do ativo imobilizado.
- 5) Aproveitamento de créditos de PIS e COFINS decorrente da entrada de bens e serviços de pessoas físicas e agraciadas com desoneração dessas contribuições.

Em 15 de agosto de 2014, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a Repercussão Geral do Recurso Extraordinário em comento:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, CF/88. PIS. COFINS. ARTIGO 3º , NOTADAMENTE INCISO II E §§ 1º E 2º, DAS LEIS Nºs 10.833/2003, 10.637/2002. ARTIGO 31, § 3º, DA LEI Nº 10.865/2004. RELEVÂNCIA DA MATÉRIA E TRANSCENDÊNCIA DE INTERESSES. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA¹²².

Até a data de entrega da presente monografia (15 de novembro de 2021), o STF não julgou o respectivo Tema de Repercussão Geral. Em outubro de 2021, a Corte Constitucional chegou, inclusive, a prever o julgamento do RE 841.979 em sessão virtual de 08/10 até 18/10/2021, porém retirou de pauta na véspera do início do julgamento.

O objetivo deste singelo trabalho foi demonstrar nossa opinião a respeito de parte da matéria que será posta em julgamento no indigitado Recurso Extraordinário, bem como expor a profundidade e relevância do tema. Cientes de que o assunto aqui não se esgota, passemos às conclusões e considerações finais.

¹²¹ Art. 3º, III, § 1º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

¹²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo nº 790.928 – Repercussão Geral. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 15 de agosto de 2014. Disponível em <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral6241/false>>. Acesso em 10 de novembro de 2021.

9. CONCLUSÕES

Ao longo da presente monografia foi possível abordar diversos temas que circundam a complexidade inerente à definição jurídica da não cumulatividade para o PIS e para a COFINS.

Iniciando os estudos, revisamos a definição de contribuições em outros países, notadamente europeus, nos seguintes países: Itália, Espanha, Alemanha, Portugal e França. Concluimos que cada país conceitua a espécie normativa denominada “contribuição” de forma distinta, não existindo definição única na literatura e na legislação dos países estudados.

Além do mais, a conceituação e valoração da espécie tributária “contribuição” varia conforme as tradições jurídicas e culturais de cada país. Nada obstante, foi possível notar alguns traços característicos que mais se assemelham na definição de contribuição nos países estudados, sendo eles: a natureza tributária, a atividade estatal, as vantagens ou benefícios decorrentes desta atividade estatal de cuja o contribuinte, outrora sujeito passivo, é diretamente beneficiado e a vinculação do produto da arrecadação à atividade financiada.

Após, estudamos a evolução normativa das contribuições no Brasil, dentro do sistema constitucional. Vimos que a respectiva figura normativa surgiu com a Constituição Federal de 1934, que fazia alusão à contribuição de melhoria. Também percebemos que o conceito de contribuição demorou para ser alçado à condição de espécie autônoma de tributo dentro do texto constitucional e, mais ainda, na doutrina pátria, que ainda reluta a aceitar essa classificação.

Apenas com o advento da Constituição Federal de 1988 se buscou sistematizar e classificar a espécie tributária ora estudada, a definindo como espécie autônoma, afastando-a da conceituação de impostos e taxas.

Para os propósitos deste estudo, adotamos a classificação doutrinária que divide contribuições em duas espécies: de melhoria e especiais, sendo este último

subgrupo alvo de nossos estudos ao longo do trabalho, já que inclui as exações estudadas (PIS e COFINS).

Adotando a doutrina do Professor Andrei Pitten Velloso¹²³, perquirimos acerca da definição de contribuição especial, chegando à seguinte conceituação “*contribuição especial é o tributo que, apesar de ter hipótese de incidência desvinculada de atuações estatais, é juridicamente afetado à realização de finalidade específica*”. Dessa feita, foi possível perceber duas grandes características comuns à todas as contribuições especiais: hipótese de incidência desvinculada de atuação estatal e afetação jurídica a finalidades específicas.

Estudamos também a competência tributária constitucionalmente outorgada para a instituição de contribuições especiais. Vimos, também, que após a entrada em vigor da Emenda Constitucional n.º 33/2001, acrescentando o parágrafo 2º ao artigo 149 da Carta Magna, restou implementada uma forma de especificação das bases econômicas das contribuições sociais e de intervenção. Ou seja, restou conciliado o conceito de “afetação a uma finalidade determinada” ao conceito de “materialidades específicas”, características das contribuições especiais.

Revisamos, também, os principais princípios constitucionais aplicáveis às contribuições, da Legalidade, Isonomia e Anterioridade, além de realizarmos exercício da pluridimensionalidade dissociativa (Teoria da Dissociação Inclusiva de Humberto Ávila) com os princípios da Capacidade Contributiva e Neutralidade, para verificarmos em quais situações a não cumulatividade se comporta como regra ou como princípio.

Após, iniciamos os estudos das contribuições de seguridade social sobre a receita e, adotando a classificação proposta por Hugo de Brito Machado Segundo¹²⁴, concluímos que o PIS e a COFINS são aquelas devidas pelas empresas e que incidem sobre a receita/faturamento. Importante ressalva à esta última parte, realizamos a necessária diferenciação entre receita e faturamento para a incidência de PIS e

¹²³ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten, op. cit., p.48.

¹²⁴ BRITO, MACHADO.SEGUNDO,.Hugo. D., op. cit, p. 321.

COFINS. Tal procedimento se denota necessário na medida em que, apesar de, em tese, toda receita reveladora de capacidade contributiva possa integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, nem todo lançamento classificado contabilmente como receita pode ser receita tributável.

Vimos que a contribuição destinada ao PIS foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, enquanto aquela destinada ao FINSOCIAL (anterior à atual Carta Magna) foi substituída pela COFINS, após a promulgação da Lei Complementar n.º 70/91. Também frisamos que a não cumulatividade dessas exações foi regulamentada pelas Leis de n.º 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS), porém somente em 2003, a não cumulatividade ganhou status constitucional, por meio da Emenda Constitucional n.º 42/2003, que introduziu o § 12º no art. 195 da Constituição Federal de 1988.

Após, demos início ao estudo dos aspectos teóricos da não cumulatividade, com a análise da materialidade tributária da circulação de riquezas, idealmente, sobre o consumo. Concluimos pela existência de três materialidades tributárias: renda, patrimônio e circulação de riquezas, nas quais a fruição do bem é forma fundamental da circulação econômica.

Apoiados na literatura revisada, concluimos que a materialidade tributária do PIS e da COFINS representam receitas decorrentes da prática de operações de fornecimento de mercadorias e prestação de serviços, ou seja, receita bruta. Em uma análise mais ampla, vimos que a seguridade social, ao fim e ao cabo, não é financiada somente pela produção de riqueza, e sim pela riqueza advinda de outras operações empresariais, notadamente aquelas vinculadas ao exercício da atividade empresarial.

Concluimos que a não cumulatividade do PIS e da COFINS se comporta como um componente da translação jurídica, de forma a permitir o repasse do ônus econômico ao próximo elo da cadeia produtiva, visando evitar o efeito cascata na incidência tributária. Também, revisamos os regimes de incidência tributária, sendo eles monofásicos ou plurifásicos, este último se subdivide em cumulativo e não cumulativo.

Após, resgatamos a história do Imposto sobre Consumo no Brasil (Constituição Federal de 1934), que tributava o consumo de forma direta e o patrimônio de forma indireta. Concluimos que o Imposto sobre Consumo foi precursor da não cumulatividade no Brasil, assim como do IPI, onde se começou a tributar a circulação de riquezas e não o consumo de forma estática.

Após, perquirimos especificamente acerca do regime de incidência plurifásico não cumulativo, que é o caso do PIS e da COFINS não cumulativos. Concluimos que se trata de um regime que evita a tributação em cascata, ao distribuir o ônus tributário em todas as fases da cadeia de produção, superando, nesse quesito, as desvantagens da incidência monofásica e plurifásica cumulativa.

Depois de analisada a parte histórica, legislativa e doutrinária atinente às contribuições especiais e ao regime de incidência plurifásico não cumulativo, passamos ao estudo da não cumulatividade do PIS e da COFINS, respondendo ao seguinte questionamento: há um significado único de não cumulatividade para o PIS e para a COFINS no texto constitucional?

Para este questionamento, concluimos que não existe um significado universal de não cumulatividade na Constituição Federal de 1988, tampouco especificamente para as contribuições ora examinadas. Isso porque, apesar de onerarem a mesma materialidade tributária, o IPI, ICMS e PIS/COFINS recaem sobre parcelas da realidade empresarial distintas. Enquanto os impostos incidem sobre coisas materiais, as contribuições incidem sobre receitas, logo não há espaço para aproximações quanto às suas não cumulatividades, visto que são essencialmente distintas.

Firmadas estas bases, dentro da pergunta principal, realizamos três outros questionamentos (espécies do primeiro, que atuou como gênero), tecendo as seguintes conclusões:

- 1) A não cumulatividade do PIS e da COFINS possui conteúdo constitucional? **Resposta:** mesmo que a não cumulatividade para o PIS e COFINS tenha surgido com a edição de legislação infralegal, não há que se olvidar que, uma vez presente no texto constitucional e presentes as características que definem o objeto como princípio, a não cumulatividade do PIS e da COFINS possui, efetivamente, conteúdo constitucional.

- 2) A vedação do direito de crédito é ilegal? **Resposta:** Diferentemente do ICMS e IPI, nos quais a não cumulatividade decorre de imposição constitucional, a não cumulatividade do PIS e a COFINS decorre do critério definido pelo legislador infraconstitucional, a alguns setores da economia. Logo, partindo da lógica de que quem detém ampla competência para exigir, também tê-lo-ia a competência de restringir o direito para alguns setores, sendo assim, a restrição ao direito de crédito não nos parece ilegal.

- 3) A utilização de fatores de *discrímen* outros que não os setores da atividade econômica torna o PIS e COFINS não cumulativos inválidos? **Resposta:** A definição da obrigatoriedade de subsunção ao regime de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS conforme o regime de apuração do IRPJ pelo Lucro Real redundaria em situações onde contribuintes competidores entre si enfrentam alíquotas das contribuições distintas. Tal situação viola frontalmente o princípio da isonomia em matéria tributária, razão pela qual entendemos que o critério de *discrímen* atualmente utilizado é inconstitucional.

Finalmente, foi revisada a atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, com base no Tema de Repercussão Geral n.º 756 (RE 841.979), onde será julgada, dentre outras matérias, o escopo deste estudo, qual seja: a amplitude do conceito de não cumulatividade para o PIS e para a COFINS.

Em apertada síntese, são essas as conclusões extraídas desta monografia, cuja abordagem da não cumulatividade à luz do direito estrangeiro, teoria geral,

Constituição e leis esparsas, pretendeu discutir as linhas gerais da matéria que será julgada pelo Supremo Tribunal Federal, certamente com profundidade deveras mais extensa ante a relevância e repercussão geral do tema.

10. BIBLIOGRAFIA

10.1. LIVROS E ARTIGOS

ALEXY, Robert. Teoria da Argumentação Jurídica: a Teoria do Discurso Racional como Teoria da Justificação Jurídica, 2ª ed. São Paulo: Landy, 2001.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

ÁVILA, Humberto. A teoria dos princípios e o direito tributário. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n. 125, p. 33-49, fev. 2006.

ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira. Tratado de direito constitucional tributário. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005.

BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2011.

BERLIRI, Antonio. Principi di diritto tributario. Milão: Giuffrè, v. I, 1952. v. II, t. I, 1957

BONILHA, Paulo Bergstrom. IPI e ICM fundamentos da técnica não-cumulativa. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

BORGES, José Souto Maior. Teoria geral da isenção tributária, 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRITO, MACHADO.SEGUNDO,.Hugo. D. Manual de Direito Tributário, 11ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2019.

CALIENDO, Paulo. A Cofins nas instituições financeiras: da aplicação do princípio da neutralidade fiscal. PIS – Cofins: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

COSTA, Alcides J. ICM – Estrutura na Constituição e na lei complementar. São Paulo: Irmãos Milesi, 1977.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. PIS/Cofins: direito de crédito nas entradas e saídas isentas ou com alíquota zero. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 115, São Paulo: Dialética.

FALCÃO, Amilcar. Interpretação e integração da lei tributária. Revista de Direito Administrativo, n. 40, p. 32, abr.-jun. 1955

GIANNINI, Achille Donato. *I concetti fondamentali del diritto tributario*. Turim: Unione Tipografico-Editrice Torinese, p. 93, 1956.

GRECO, Marco Aurélio. “Três papéis da legalidade tributária”. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. Legalidade e tipicidade no direito tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

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

GUIMARÃES, Vasco Branco. A tributação do consumo no Brasil: uma visão europeia. In. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio. IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

KIRCHHOF, Ferdinand. Grundriss des Steuer-und Abgabenrechts. 2. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.); BARRETO, Aires Fernandino. Pesquisas Tributárias. O princípio da não-cumulatividade. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

MINATEL, José Antônio. Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação. 2005. Tese (Doutorado) – PUC, São Paulo.

NAVARRO, COELHO, Sacha. C. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2019.

OVÍDIO, Francisco. Aspectos do direito comparado. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, v. 79, p. 161-180, 1984.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Contribuições no Sistema tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. São Paulo: Editora Saraiva, 2021.

ROYO, Fernando Pérez. Derecho financiero y tributario. Parte general. 7. ed. Madrid: Civitas, 1997.

SANTIAGO, Igor Mauler; LOBATO, Valter. Análise dos arts. 10, XI, e 15, V, da Lei 10.833/2003 – Manutenção da Cofins e do PIS cumulativos para contratos de consórcio, de construção por empreitada e de fornecimento, a preço determinado, de bens e serviços, celebrados antes de 31 de outubro de 2003. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. PIS/Cofins: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2021.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In. ZILVETI, Fernando Aurélio. Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

SMITH, Adam. A riqueza das nações. São Paulo: Martins Fontes, 2003. v. 2.

SOUSA, Rubens Gomes de. A tributação das vendas. O imposto sobre vendas e consignações no sistema tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1956.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. Primeiras linhas de direito econômico. 2. ed. Belo Horizonte: Fundação Brasileira de Direito Econômico, 1992.

TESORO, Giorgio. *Principi di diritto tributario*, 1938, p. 558, apud FANTOZZI, Augusto. *Il diritto tributário*.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. A tributação sobre o consumo de bens e serviços. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário. In: MACHADO, Brandão. Direito Tributário. Estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

10.2. LEGISLAÇÕES E DECISÕES JUDICIAIS

ALEMANHA, 1977. *Abgabenordnung*, disponível em <https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html>. Acesso em 25 de outubro de 2021. Tradução nossa.

BRASIL, 1934. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em 26 de outubro de 2021.

BRASIL, 1938. Decreto-lei n.º 739, de 24 de setembro de 1938, disponível em <<https://legis.senado.leg.br/norma/524103/publicacao/15635547>>. Acesso em 27 de outubro de 2021

BRASIL, 1946. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em 26 de outubro de 2021.

BRASIL, 1966. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em 27 de outubro de 2021.

BRASIL, 1967. Constituição da República Federativa do Brasil, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em 26 de outubro de 2021.

BRASIL, 1988. Constituição da República Federativa do Brasil, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 26 de outubro de 2021.

BRASIL, 1991. Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm> Acesso em 27 de outubro de 2021

BRASIL, 1998. Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm> Acesso em 27 de outubro de 2021.

BRASIL, 2002. Exposição de Motivos da MPV n.º 66, de 29 de agosto de 2002, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2002/211-MF-02.htm> Acesso em 27 de outubro de 2021.

BRASIL, 2002. Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm>. Acesso em 27 de outubro de 2021.

BRASIL, 2003. Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm>. Acesso em 27 de outubro de 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 168.469/SP. Relator: Ministro Ari Pargendler. Brasília, 10 de novembro de 1999. Disponível em https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199800637532&dt_publicacao=17/12/1999>. Acesso em 10 de novembro de 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.768.224/RS. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília, 14 de abril de 2021. Disponível em https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201802482584&dt_publicacao=12/05/2021>. Acesso em 10 de novembro de 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência nos Embargos de Divergência em Agravo em Recurso Especial nº 1.109.354/SP. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília, 14 de abril de 2021. Disponível em https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201701242898&dt_publicacao=03/05/2021>. Acesso em 10 de novembro de 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 01-DF. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 27 de outubro de 1993. Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur116114/false>>. Acesso em 10 de novembro de 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.296. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, 14 de junho de 1995. Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur35618/false>>. Acesso em 10 de novembro de 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.586. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, 16 de maio de 2002. Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur97731/false>>. Acesso em 10 de novembro de 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo nº 790.928 – Repercussão Geral. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 15 de agosto de 2014. Disponível em <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral6241/false>>. Acesso em 10 de novembro de 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 570.122. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 02 de setembro de 2020. Disponível em <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur437879/false>>. Acesso em 10 de novembro de 2021.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 49.677/PE. Relator: Desembargador Federal Araken Mariz. Recife, 04 de setembro de 1996. Disponível em <<https://www4.trf5.jus.br/processo/9505182481>>. Acesso em 10 de novembro de 2021.

ESPANHA, 1963. Ley General Tributaria de 1963, disponível em <https://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/l230-1963.t3.html>. Acesso em 25 de outubro de 2021. Tradução nossa.

PORTUGAL, 1998. Lei Geral Tributária, disponível em <<https://dre.pt/pesquisa/-/search/191558/details/maximized>>. Acesso em 25 de outubro de 2021.