

# REGIME JURÍDICO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE A RECEITA OU O FATURAMENTO - COFINS

Vittorio Cassone

*Professor do Centro de Extensão Universitária – São Paulo*

*Procurador da Fazenda Nacional de 2000 a 2009*

*Especialista em Direito de Empresa pela PUC/SP*

*Professor de 3º Grau pela PUC/SP*

SUMÁRIO: Introdução; 1 Nota sobre a natureza jurídica das contribuições sociais; 2 Regime cumulativo; 3 Alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas; 4 Regime de incidência única; 5 Regime não-cumulativo; 5.1 Contribuições sociais novas; 6 Conclusão.

## INTRODUÇÃO

Examinamos, neste estudo, o regime jurídico que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88) imprimiu às Contribuições Sociais para a Seguridade Social, especificamente em relação às Contribuições Sociais sobre a receita ou o faturamento (COFINS).

Neste primeiro passo, cabe apenas anotar – porque a respeito da temática doutrina e jurisprudência andam de mão dadas –, a importância das Contribuições para a Seguridade Social – que envolve a Saúde (art. 196/200), Previdência social (art. 201/202), Assistência social (art. 203/204) –, sabendo-se que seu norte repousa sobre o regime retributivo e contributivo, tendo como primado a solidariedade social, em face de a ordem social ter como objetivo “o bem estar e a justiça sociais” (art. 193), e em vista do que estabelece o *caput* do art. 203, “*A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social*”.

Bem por isso, anota Adelmo Oliveira dos Santos Junior:<sup>1</sup>

1 SANTOS JUNIOR, Adelmo Oliveira dos. A Falácia do Caráter Indenizatório de Rendimentos do Empregado e a Constitucionalidade da Contribuição Patronal. *Revista da PGFN*, Brasília, ano I, n. 2, p. 98, 2011.

Seria despidiendo trazer neste átimo ensinamentos sobre a supina importância das contribuições sociais para o custeio da seguridade social. Sem sombra de dúvidas, as receitas oriundas dessa espécie tributária constituem atualmente a força motriz da maioria dos programas implementados pelo governo federal. A diminuição ou incremento na arrecadação das contribuições sociais gera impacto em toda a economia, uma vez que a aplicação dos recursos auferidos reflete nos programas assistenciais, políticas públicas, aposentadorias e até mesmo na fixação do salário mínimo.

Perfeito. No entanto, para os fins vidados neste estudo, ou seja, para o exame da exigibilidade da COFINS, temos de considerar a diretriz que a CF/88 imprime quanto ao seu regime jurídico, que, obviamente, deve ser observado pela lei infraconstitucional, nos termos do art. 195.<sup>2</sup>

Ou seja, independentemente da fundamental importância econômica e social das Contribuições Sociais, não se vai discutir se determinados setores necessitam de mais ou menos recursos, para fundamentar uma certa contribuição social, mas se a sua exigibilidade está prevista em lei que se conforma à Constituição.

Esse é, em suma, o critério que deve nortear a interpretação constitucional, e por esse caminho seguimos daqui em diante.

## 1 NOTA SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Na vigência da Constituição de 1967, com a redação que lhe deu a Emenda Constitucional n. 1, de 1969, as Contribuições previdenciárias, Funrural e assemelhadas estavam inseridas no Capítulo do “Sistema Tributário”.

Entretanto, para retirar-lhes a natureza tributária, e facilitar o seu tratamento pela União, sobreveio a Emenda Constitucional n. 8, de 1977, que transferiu tais Contribuições do Capítulo da tributação para o art. 43, X, pertencente à Seção IV “Das Atribuições do Poder Legislativo”.

Portanto, de 1967/69, até a EC 8/77, tais contribuições, relativamente aos prazos de decadência e de prescrição (e de outras normas gerais de direito tributário), estavam submetidas ao Código Tributário Nacional/66; e a partir de 1977, até a Constituição de 1988, deixarem de ter natureza tributária, aplicando-se os prazos previstos nas leis instituidoras de tais exações.<sup>3</sup>

2 Refiro à lei infraconstitucional, e não apenas à lei ordinária, pois, embora seja a lei ordinária que, de regra, pode instituir as Contribuições sociais, a CF/88 exige lei complementar para o exercício da competência residual (contribuições sociais novas – art. 195, § 4º).

3 Em nosso “Sistema Tributário Nacional na Nova Constituição”, editado pela Atlas em janeiro de 1989, desde logo classificamos as Contribuições sociais no rol dos tributos, e citamos o RE 86.595, o

E voltaram a ter natureza tributária com a Constituição de 1988.

Com efeito, esclarece o Ministro MOREIRA ALVES em voto no RE 86.595/BA, STF,17-05-1978 (DJU 30-06-1978, p. 4849):

1. Pedi vista para examinar a natureza jurídica da contribuição, em causa, devida ao FUNRURAL.

2. Do exame a que procedi, concluo que, realmente, sua natureza jurídica é tributária.

Já o era, aliás, desde o Decreto-Lei 27, que alterou a redação do artigo 217 do C.T.N., para ressaltar a incidência e a exigibilidade da contribuição sindical, das quotas de previdência e outras exações para-fiscais, inclusive a devida ao FUNRURAL. Nesse sentido, é incisiva a lição de BALEEIRO (*Direito Tributário Brasileiro*, 9ª ed., págs. 69 e 584). Reafirmou-o a Emenda Constitucional nº 1/69, que, no capítulo concernente ao sistema tributário (artigo 21, § 2º, I), aludiu às contribuições que têm em vista o interesse da *previdência social*. Por isso mesmo, e para retirar delas o caráter de tributo, a Emenda Constitucional nº 8/77 alterou a redação desse inciso, substituindo a expressão ‘*e o interesse da previdência social*’ por ‘*e para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social*’, tendo, a par disso, e com o mesmo objetivo, acrescentado um inciso – o X – ao artigo 43 da Emenda nº 1/69 (‘Art. 43. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente: ... X – contribuições sociais para custear os encargos previstos nos artigos 165, itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, § 1º, 175, § 4º, e 178’) o que indica, sem qualquer dúvida, que essas contribuições não se enquadram entre os tributos aos quais já aludia, e continua aludindo, o inciso I desse mesmo artigo 43.

Portanto, de 1964 a 1977 (do Decreto-Lei 27 à Emenda Constitucional nº 8), contribuições como a devida ao FUNRURAL tinham natureza tributária. Deixaram de tê-la, a partir da Emenda nº 8.

3. No caso, a questão versa contribuições relativas a 1967 e 1968. Por isso, concordo com o eminente relator em considerar que tinham elas natureza tributária, aplicando-se-lhes, conseqüentemente, quanto à prescrição e decadência, o Código Tributário Nacional.

4. Em face do exposto, também não conheço do presente recurso.

---

que veio a ser confirmado pelo STF, assim como a questão do prazo de decadência e de prescrição, que desde então (CF/88) estavam submetidas ao CTN.

Com o sobrevir da Constituição da 1988, as Contribuições sociais receberam nova configuração, cujo regime jurídico-tributário, inicialmente previsto, foi sendo alterado por Emendas Constitucionais, cujos regimes passamos a examinar na ordem temporal em que foram sendo instituídos:

- Cumulativo (art. 195, caput, CF/1988);
- Alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas (art. 195, § 9º, EC 20/98, e nova redação dada pela EC 47/2005);
- Incidência única (art. 149, § 4º, EC 33/2001);
- Não-cumulativo (art. 195, § 12, EC 42/2003);

## 2 REGIME CUMULATIVO

A Constituição de 1988 previu o regime não-cumulativo tão somente para o IPI (art. 153, § 3º, II), e para o ICMS (art. 155, § 2º, I).

Resume-se, o regime não-cumulativo do IPI e do ICMS, em o contribuinte recolher a diferença de imposto, entre o devido (pelos fatos geradores praticados) e o que lhe foi cobrado (pelas compras efetuadas), ou seja:

Devido 30 – 20 cobrado = 10 que o contribuinte deve pagar à União (IPI), ou ao Estado (ICMS).

É o que o STF já assentou.

Para a COFINS, a CF/88 estabeleceu o campo de incidência em que a lei pode atuar, deixando para a lei ordinária da União estabelecer o regime cumulativo ou não-cumulativo, de incidência única, de abatimentos, e assim por diante, respeitando, obviamente, os princípios constitucionais comuns aos tributos em geral (legalidade, igualdade, capacidade contributiva, efeito de confisco, e, conforme o caso, o preâmbulo e algum outro princípio extraído dos arts. 1º e 3º), e princípios e técnicas aplicáveis especificamente às Contribuições Sociais (arts. 193 a 195).

Esse é o panorama geral que deve ser examinado quando se quer interpretar uma lei que estabelece a hipótese de incidência das Contribuições Sociais, e de modo especial da COFINS que estamos examinando.

Com efeito:

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: (Redação dada pela EC n. 20, de 1998):

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela EC n. 20, de 1998).

Se a exigibilidade tributária se dará nos *termos da lei*, e se a CF/88 não dispôs sobre a “não-cumulatividade”, significa que, em princípio, o regime é cumulativo, embora não vedado que a lei viesse, desde logo, a adotar o regime não-cumulativo.

E a Lei Complementar 70, de 1991, com fundamento no art. 195, I, CF/88, instituiu a COFINS cumulativa ou plurifásica, e dela reproduzimos apenas os dois primeiros artigos:

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

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:

- 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 incondicionalmente.

Resta lembrar que a LC 70/1991 foi declarada pelo STF, no seu aspecto material, como de lei ordinária na ADC 1/DF, Moreira Alves, unânime, 01-12-1993, DJU 16-06-1995 p. 18213, de cuja ementa destaco: “Imprudência das alegações de inconstitucionalidade da contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 70/91 (COFINS).”

E, em conferência para Simpósio realizado no CEU/SP, o Ministro MOREIRA ALVES:<sup>4</sup>

4 ALVES, José Carlos Moreira. Conferência inaugural do Simpósio sobre Contribuições Sociais realizado pelo Centro de Extensão Universitária – São Paulo, outubro 1992, conforme relatório de Fátima Fernandes de Souza Garcia e Vittorio Cassone, in *Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 18 – Princípios Constitucionais Tributários. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1993, p. 645/6.

Ora, todos nós sabemos que, de acordo com o sistema constitucional, só existem leis complementares quando a Constituição expressamente exige lei complementar. Por isso mesmo que, em face das Constituições imediatamente anteriores a esta é que se construiu toda a teoria da lei complementar no sistema constitucional brasileiro. Não aquelas antigas leis chamadas complementares, mas estas leis complementares existentes, em que o processo legislativo difere do processo ordinário.

E um desses problemas era o de saber se havia uma hierarquia, situando-se a lei complementar em escala intermediária entre a Constituição e a lei ordinária, e o problema foi mais ou menos resolvido, já que a questão não é hierárquica, mas diz respeito a invasão de competência, tanto assim que leis complementares, quando ingressarem no terreno das leis ordinárias – já que o seu processo legislativo especial apenas diz respeito a problema de quorum de votação – se consideram como simples leis ordinárias.

Agora se a lei ordinária ingressar no terreno do âmbito circunscrito à lei complementar, aí, nesse caso, o que há é inconstitucionalidade por invasão, e não o que alguns chegaram a sustentar, que haveria ilegalidade porque lei ordinária teria disciplinado matéria reservada pela Constituição às leis complementares.

Resta lembrar que no período que medeia a CF/88 até a LC 70/91, aplicou-se o art. 56 do ADCT da CF/88:<sup>5</sup>

Art. 56. Até que a lei disponha sobre o art. 195, I, a arrecadação decorrente de, no mínimo, cinco dos seis décimos percentuais correspondentes à alíquota da contribuição de que trata o Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, alterada pelo Decreto-Lei nº 2.049, de 1º de agosto de 1983, pelo Decreto nº 91.236, de 8 de maio de 1985, e pela Lei nº 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a integrar a receita da seguridade social, ressalvados, exclusivamente no exercício de 1988, os compromissos assumidos com programas e projetos em andamento.

### 3 ALÍQUOTAS OU BASES DE CÁLCULO DIFERENCIADAS

Dispõe a Constituição da República de 1988:

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

5 RREE 150.755, 150.764, 187.436, entre outros.

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

§ 9º. As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter *alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas*, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. (Redação dada pela E.C. n. 47, de 2005)

*Nota* – Redação anterior:

§ 9. As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra. (Incluído pela EC n. 20/1998)

Essa disposição explícita, no próprio texto constitucional, o princípio da igualdade, que se aplica, inclusive, às Contribuições sociais para a Seguridade Social.

Ou seja, mesmo que inexistisse essa disposição (e antes dela inexistia), o tratamento de situações desiguais poderia dar-se por lei infraconstitucional.

E, de passagem, registramos que, quando a Constituição entra em algum detalhe, proporciona o surgimento de correntes doutrinárias divergentes, pois enquanto uma pode entender que, fora das situações previstas (número fechado), não seria possível à lei ordinária criar outras, enquanto uma outra corrente poderia entender que o rol seria apenas exemplificativo.

Entendemos que, embora o § 9º do art. 195 abrange, aparentemente, todas as situações, no mundo dos fatos econômicos pode existir mais alguma situação não prevista no referido § 9º, hipótese em que a lei ordinária poderá estabelecer tratamento desigual.

#### 4 REGIME DE INCIDÊNCIA ÚNICA

Dispõe a Constituição Federal de 1988:

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 dispositivo.

§ 2º. As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: (Incluído pela EC n. 33, de 2001)

III – poderão ter *alíquotas*: (Incluído pela EC n. 33, de 2001)

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela EC n. 33, de 2001)

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Incluído pela EC n. 33, de 2001).

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições *incidirão uma única vez*. (Incluído pela EC 33/2001)

Além dos regimes cumulativos e não-cumulativos, a CF/88 outorga poderes à União, via lei ordinária, para definir as hipóteses em que a COFINS incidirá uma única vez.

Em que fase da operacionalidade incidirá uma única vez, fica a livre escolha por parte do legislador ordinário que, obviamente, se guiará por uma política tributária coerente (com os princípios constitucionais aplicáveis à espécie), o que significa dizer que a lei deverá manter conformidade com a diretriz constitucional.

E essa discricionariedade do legislador é restrita, uma vez que, a partir da primeira etapa operacional, deve-se entender no caso da COFINS que estamos examinando, na primeira oportunidade em que aparece a receita ou o faturamento, e não numa das etapas mais adiante, o que significaria dizer que nas etapas anteriores poderia ter havido incidência plurifásica ou cumulativa.

Enfim, o exame da norma que institui a incidência única é que deverá ser objeto de interpretação, para ver sua conformidade com a diretriz constitucional.

Quanto às alíquotas, o art. 149, § 2º, inciso III, diz que podem ser estabelecidas *ad valorem* e específicas, nos pressupostos ali estabelecidos.

Em verdade, não havia necessidade de a Emenda Constitucional dispor sobre as alíquotas, pois a lei ordinária poderia ter exercido esse papel sem incidir em inconstitucionalidade.

## 5 REGIME NÃO-CUMULATIVO

Dispõe a Constituição Federal de 1988:

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:

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para as quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão *não-cumulativas*. (Incluído pela E.C. n. 42, de 2003).

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento. (Incluído pela E.C. n. 32, de 2003)

Como se observa, a redação originária da CF/88 delegou à lei ordinária para estabelecer o regime pela qual seria instituída a COFINS, podendo, desde logo, ser adotado o regime não-cumulativo – mas a LC 70/91, como vimos no item 3 retro, optou pelo regime cumulativo, ou seja, COFINS incidente em cada operacionalidade (termo que utilizo em sentido genérico, significando cada receita ou faturamento, em período assinalado pela lei).

Note-se que, enquanto a incidência única, a que se refere o § 4º do art. 149, é potencialmente aplicável a todas as Contribuições sociais abrangida pelo *caput* do art. 149, a não-cumulatividade referida no § 12, do art. 195, somente pode ser estabelecida pela lei ordinária da União sobre a receita ou faturamento, e sobre a importação, além da hipótese de substituição (da folha de salários para a receita ou faturamento) a que se refere o § 13.

Enfim, a COFINS pode ser submetida ao regime da não-cumulatividade.

E o fez a Medida Provisória n. 135, de 30-10-2003, convertida na Lei n. 10.833, de 29-12-2003.

Da Exposição de Motivos da MP 135/2003 reproduzo os seguintes dispositivos, que diz respeito à temática que estamos examinando:

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

1. Tenho a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência a proposta de Medida Provisória, que dispõe, entre outros, sobre os seguintes temas:

- a instituição da não-cumulatividade na cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, nos casos que especifica;
- a alteração do período de apuração do IPI para determinados produtos;

· o modo de estabelecer os procedimentos a serem adotados pela autoridade administrativa e pelo sujeito passivo na hipótese de não-homologação da compensação declarada à Secretaria da Receita Federal; e

· a legislação aduaneira e a de direitos comerciais, por intermédio do qual se pretende atualizar a legislação em virtude da introdução de novas tecnologias, em especial a utilização intensiva da informática nos procedimentos aduaneiros.

1.1. O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a *instituição da Cofins não-cumulativa* visa 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.

1.2. Da mesma forma, a mudança na periodicidade de apuração e pagamento do IPI – que passaria de decendial para quinzenal em 2004 e para mensal em 2005 para a grande maioria das empresas – tem como objetivo reduzir o elevado custo operacional do sistema atual, que exige três apurações por mês.

1.3. Já as mudanças na legislação aduaneira visam atualizar e simplificar as atuais exigências legais – através, por exemplo, do estímulo ao uso mais intensivo da informática e da redução das exigências de fiscalização –, desonerando o custo do comércio exterior.

1.4 As mudanças ora propostas, detalhadas a seguir, inserem-se num conjunto mais amplo de medidas voltadas para a simplificação das obrigações e o aumento da eficiência econômica, que englobam, entre outros, a proposta de reforma tributária atualmente em análise pelo Congresso Nacional, além de medidas a serem anunciadas nas próximas semanas – como a redução progressiva do IPI incidente sobre bens de capital e a instituição da conta investimento, que irá facilitar a transição entre aplicações e estimular a concorrência entre instituições financeiras. Como já explicitado, o objetivo destas medidas é de, através da correção de distorções, criar condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos.

## DA COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA DA COFINS

2. No que diz respeito à COFINS, o objetivo da proposta é de, visando dar continuidade à reestruturação na cobrança das contribuições incidentes sobre o faturamento, proceder-se à adoção de regras, nos arts. 1º a 14, para exigência da COFINS em regime de não-cumulatividade, iniciado com a contribuição para o PIS/PASEP.

2.1. Os arts. 15 e 16 têm como objetivo harmonizar o tratamento adotado para a COFINS à contribuição para o PIS/PASEP, ajustando as regras previstas nesta Medida Provisória às previstas na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

3. O modelo proposto traduz demanda de modernização do sistema de custeio da área de seguridade social sem, entretanto, pôr em risco o montante da receita obtida com essa contribuição, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada com a cobrança da referida contribuição.

4. Adicionalmente, o modelo possibilita uma maior competitividade dos produtos nacionais, uma vez que os bens importados, por não terem incidência anterior, não geram direito a crédito, ao mesmo tempo em que as exportações são desoneradas.

5. Cumpre esclarecer que qualquer proposta de alteração que tenha por premissa manter o montante arrecadado implica, sem dúvida, a redistribuição da carga tributária entre os diversos setores da economia.

6. A contribuição não-cumulativa que está sendo instituída tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

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

8. No caso específico do setor agroindustrial, constata-se uma significativa relevância na aquisição de bens e serviços que, no modelo proposto, não resultaria em transferência de créditos, porquanto não estão sujeitos à tributação, como é o caso de bens e serviços adquiridos de pessoas físicas.

9. Optou-se, então, com vistas a minorar o desequilíbrio entre débitos e créditos, em conceder um crédito presumido calculado mediante setenta por cento da alíquota fixada, aplicada sobre o valor das aquisições de bens e serviços de pessoas físicas, efetuadas pelo setor agro-industrial, atribuindo competência à Secretaria da Receita Federal para estabelecer limites de valor, por espécie de bem ou serviço, para as aquisições realizadas.

10. Em função da complexidade e das peculiaridades da atividade exercida pelas empresas imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos, possibilita-se a estas empresas a utilização de crédito presumido calculado sobre o custo orçado para conclusão do empreendimento, na proporção das receitas auferidas, de acordo com a legislação do imposto de renda.

11. Sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não-cumulativa da COFINS, foram excluídas do modelo, em vistas de suas especificidades, as cooperativas, as empresas optantes pelo SIMPLES, as instituições financeiras, as pessoas jurídicas de que trata a Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983, as tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, as pessoas jurídicas imunes a impostos, as receitas tributadas em regime monofásico ou de substituição tributária, as referidas no art. 5ª da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, as decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações e de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens.

12. A alíquota foi fixada em 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) e incidirá sobre as receitas auferidas pela pessoa jurídica, admitindo-se o aproveitamento de créditos referentes, dentre outros, à aquisição de bens para revenda, bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou na prestação de serviços e despesas financeiras.

13. Define-se, também, que a contribuição será paga até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador.

Por uma simples leitura da Exposição de Motivos, três aspectos chamam, de imediato, a atenção:

1º) Há uma variedade de situações, a demonstrar que o regime da não-cumulatividade, parcialmente instituído, apresenta uma complexidade

inicialmente não prevista. Parece reforçar essa ideia o fato de a Lei 10.833, de 2003, ter sofrido constantes alterações que, se de um lado visaram aperfeiçoar o regime – fato altamente salutar –, por outro lado continuou a demonstrar a grande dificuldade que o legislador vem encontrado para simplificar o regime. Tais alterações, na Lei 10.833/2003, podem ser vistas pelo [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br), entre outras fontes de pesquisa;

2º) Tratando-se de política tributária, que antecede o exame da legalidade e/ou constitucionalidade da exigência tributária, não se submete à interpretação propriamente jurídica, mas aos debates que antecederam a instituição do regime não-cumulativo;

3º) A Exposição de Motivos merece ser considerada nos seus propósitos. Todavia, nem toda doutrina lhe dá plena validade interpretativa. Ou seja, as suas definições, os seus propósitos, qualificam-se como presunções relativas, porquanto úteis na interpretação, mas não são, por si só, conclusivas;

4º) As normas infraconstitucionais que regem o regime da não-cumulatividade, na sua ampla variedade, estão sujeitas ao exame da legalidade e/ou constitucionalidade.

A volumosa doutrina, em geral, tem-se manifestado não só sobre a complexidade das normas infraconstitucional, como, também, sobre a exegese legal e constitucional, e dela trazemos à colação:

#### 1 - ROBERTO FERRAZ:<sup>6</sup>

*4. A Constituição admite Contribuições Cumulativas ou não, mas, Definido este último Regime, deverá ser Coerente*

Reconhecido o regime de autênticos créditos, relativamente aos saldos credores na apuração dos impostos não-cumulativos – acima descrito (IPI e ICMS) –, resta saber se esse mesmo regime seria extensivo às contribuições cujo regime não é necessário mas facultativamente não cumulativo (como PIS/Cofins).

A questão está em saber se uma vez adotado o sistema não cumulativo, estaria o legislador obrigado a adotá-lo plenamente, isto é, em toda sua extensão, ou se, pelo contrário, estaria o legislador livre para adotá-lo nas partes que mais lhe interessassem, fazendo um sistema misto caso lhe aprouvesse.

6 FERRAZ, Roberto. A Não-cumulatividade nas Contribuições PIS/Cofins e as Exportações. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 154, p. 104, Julho 2008.

A resposta compatível com nosso sistema jurídico constitucional é claramente pela obrigatoriedade da adoção do sistema completo, sem margem à formação de modelos ‘Frankenstein’.

À semelhança do que ocorre com relação ao ICMS, imposto para o qual a Constituição faculta a adoção do regime de seletividade conforme a essencialidade, igualmente para as contribuições há facultatividade na adoção da não-cumulatividade, mas não em seu regime. Uma vez adotada a seletividade, não poderá variar segundo outra variante que a essencialidade. Uma vez adotada a não-cumulatividade, não poderá variar senão conforme o regime já estabelecido de não-cumulatividade para os impostos.

É o que defende Humberto Ávila com base no chamado postulado do legislador coerente e o que defendemos em trabalho relativo à impossibilidade de livre supressão de crédito pelo legislador.

Assim, uma vez exercida a faculdade constitucionalmente fixada e adotada a não-cumulatividade para as contribuições do PIS/Cofins, não pode o legislador escolher que tipo de não-cumulatividade irá utilizar. Uma vez que existe regime não cumulativo constitucionalmente definido, não pode o legislador afastar-se do regime não cumulativo constitucionalmente desenhado.

Portanto, em qualquer situação de que se trate, seja a apreciação de dispositivos que pretendem suprimir créditos, seja a verificação das consequências da exportação, sempre se analisará a PIS/Cofins não cumulativa como o que é, não cumulativa conforme o regime constitucionalmente definido.

A questão foi bem colocada pelo eminente Professor da PUC/PR, mesmo porque, considerando que a questão envolve várias disposições constitucionais, sua interpretação proporciona o surgimento de correntes doutrinárias com entendimentos divergentes.

Enquanto o citado regime da não-cumulatividade do ICMS é obrigatório (*será* não-cumulativo – diz o inciso I do § 2º do art. 155 CF/88), e facultativa a seletividade (*poderá* ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços – diz o inciso III do § 2º do art. 155 CF/88), parece-nos que a Constituição não obriga que a não-cumulatividade da COFINS, uma vez adotada, deva ser instituída para tudo e para todos, pois a EC n. 42, de 2003, ao incluir o § 12 ao art. 195, diz, claramente, que “*A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições ... serão não-cumulativas?*”.

E uma vez definidos os setores, a lei deverá, ainda, observar o princípio da igualdade, podendo dar tratamento desigual a situações desiguais.

Com efeito, além da distinção operada pelo § 12, o § 9º do mesmo art. 195, tanto na redação da EC n. 20, de 1998, quanto na da EC n. 47, de 2005, diz que a COFINS “poderá” ter alíquotas os bases de cálculo diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

Ou seja, é a própria Constituição que explicita o princípio da igualdade, o que está a demonstrar que a não-cumulatividade não é tão plena como poderia parecer.

Todavia, tendo em vista que todo termo constitucional quer significar algo concreto, ou seja, dele surte algum efeito jurídico, por mínimo que seja, a lei que institui a não cumulatividade da COFINS não pode estabelecer uma não-cumulatividade insignificante na sua expressão, pelo que conter ter uma certa substancialidade, embora possa não ser integral, completa, quer examinada do ponto de vista objetivo (volume dos créditos) quanto subjetivo (a interpretação que se dá ao volume dos créditos, em face do significado do termo “não-cumulativo” expresso na Constituição).

E essa complexidade somente pode ser aferido caso a caso.

Assim, se de um lado entendemos que a Constituição outorgou uma razoável margem de discricionariedade ao legislador infraconstitucional, de outro lado ROBERTO FERRAZ bem anota que a lei não pode deixar de observar a diretriz constitucional.

Por fim, parece-me que a não-cumulatividade do IPI e do ICMS não se confunde com a não-cumulatividade da COFINS, não só pelas espécies tributárias diferenciadas, como, também e principalmente, porque para aqueles impostos a CF/88 já diz como deve ser concretizada, enquanto para a COFINS, embora estabeleça pressupostos ou requisitos, não entra em maiores detalhes, não diz o montante dos créditos a compensar.

Resta lembrar que não se pode confundir *política tributária* da *interpretação de norma tributária*, fases distintas e inconfundíveis, que, no dizer de ALFREDO AUGUSTO BECKER:<sup>7</sup>

Por outro lado, a maioria dos especializados em Ciência das Finanças Públicas, quando decidem invadir o campo do Direito Tributário, confundem o momento da criação da lei tributária com o momento de sua interpretação, de modo que ‘acabamos muitas vezes por malentendernos mucho más que si, mudos, procurásemos adivinarnos’ (A expressão é de J. ORTEGA Y GASSET, *La Rebelión de las Masas*, in Obras Completas, 4ª edição, Madrid, 1957, vol. IV, p.ág. 114).

7 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 5.

2 – IVES GANDRA DA SILVA MARTINS:<sup>8</sup>

[...] o regime não cumulativo do IPI previsto na Constituição é do imposto cobrado contra o imposto devido, diferente da não cumulatividade do PIS e da Cofins, que a Constituição Federal não estabeleceu a mesma restrição, sendo, portanto, mais ampla.

*Base sobre Base*

O regime de não cumulatividade de *base contra base* é expressamente reconhecido na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66/2002, que em seu item 2 diz:

[...] Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em *regime de valor agregado* – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).<sup>7</sup> (g.n.)

Idêntica ‘mens legis’ encontramos no item 7 da *Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135/2003*, que instituiu a Cofins não cumulativa, verbis:

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

Na própria legislação do PIS e da Cofins não cumulativos e da importação, encontramos este critério de apuração de crédito para insumos, com base na tributação das vendas. É o caso do previsto no artigo 17, § 2º, da lei nº 10.865 de 30 de abril de 2004, que diz:

‘§ 2º. Os créditos de que trata este artigo serão apurados mediante a aplicação das alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita decorrente da venda, no mercado interno, dos

8 MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Princípio da não Cumulatividade no Direito Brasileiro – A Técnica do Valor Agregado para o PIS e a COFINS exterioriza o Regime de Compensação Base sobre Base – Incentivos Fiscais da Zona Franca de Manaus não podem ser Eliminados por Legislação Infraconstitucional – Inteligência Possível de Compensação para a Hipótese Descrita. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 188, p. 138/9, maio 2011.



respectivos produtos, na forma da legislação específica, sobre o valor de que trata o § 3º, do art. 15 desta Lei.’ (g. n.)

É de se esclarecer que o § 2º, retrotranscrito, se aplica apenas aos produtos nele especificados, porém é indicador de qual mecanismo da não cumulatividade é o adotado pela legislação do PIS e da Cofins.

Entendemos que o artigo 15 da citada lei, previu créditos pelas alíquotas de 1,65% e 7,6% na importação, porque, regra geral, as operações finais estão sujeitas às mesmas alíquotas de 1,65% e 7,6%, *que até então eram as maiores alíquotas existentes*. Com isso quis o legislador dizer que independente de qual seja a tributação incidente na aquisição dos insumos, o crédito será apurado pela tributação maior prevista nas vendas ou receita.

Portanto, referidos dispositivos são utilizados em nosso parecer apenas para demonstrar e justificar a metodologia e o princípio da não cumulatividade adotado na legislação do PIS e da Cofins, que diferem daqueles empregados no ICMS e no IPI. Em outras palavras, esses dispositivos apenas comprovam que os créditos de PIS e de Cofins são calculados pelas mesmas alíquotas utilizadas nos débitos.

Com efeito, no ICMS e o IPI, segundo o modelo constitucional vigente, a não-cumulatividade se exerce pelo método do ‘imposto contra imposto’, ou seja, do imposto devido abate-se o imposto cobrado nas operações anteriores (CF, art. 153, § 3º, II, e 155, § 2º, I).

No caso do PIS e da Cofins, a Constituição não estabeleceu a metodologia da não-cumulatividade, deixando a fixação de seu mecanismo e demais requisitos para a lei, conforme se vê do art. 195, § 12, acrescentado pela Emenda Constitucional n. 42 de 19 de dezembro de 2003, *verbis*:

‘Art. 195. [...]

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

O insigne mestre *Marco Aurélio Greco* analisando o regime da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, asseverou:

‘Vale dizer, as leis em questão criam um critério próprio de operacionalidade da não-cumulatividade que, em parte, se assemelha ao ‘base sobre base’ – na medida em que relevante é o valor dos itens enumerados e não o valor das

contribuições incidentes – e ao ‘imposto sobre imposto’, pois o montante não é excluído da base sobre a qual incidirá a alíquota, mas sim do próprio valor das contribuições, apurado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo (= ‘receita’).’ (Livro ‘Não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins’, editado por I.E.T. e publicado por Thomson-IOB, p. 110).

Dois aspectos, abordados por IVES GANDRA, merecem ser mencionados, para os fins deste estudo:

1 – A não-cumulatividade da Cofins difere da não-cumulatividade do IPI-ICMS;

2 – A não cumulatividade da Cofins concretiza-se nos termos da lei – e aqui cada caso merece o seu exame;

3 – Parece-nos que esse Professor Emérito da Universidade Mackenzie entende que o *método indireto subtrativo*, aplicado à COFINS, corresponderia ao método *base contra base*; enquanto MARCO AURÉLIO, também ao que parece, admite a aplicação de método misto, de *base sobre base* e de *imposto sobre imposto*;

4 – Seja qual for a interpretação que se lhes dá, a verdade é que quem define a não-cumulatividade da Cofins é a Medida Provisória 135/3003 e sua Lei de Conversão 10.833/2003, e alterações posteriores – pelos créditos que enumera e as alíquotas que se lhes aplicam – e que a expressão “valor agregado” tem conotação genérica ou econômica, mas não propriamente jurídica, porque o regime instituído é o de “dedução de créditos”;

5 – Assim, em simples tradução gramatical, *método indireto subtrativo* significa que X serve para deduzir de Y, para chegar-se ao Z a recolher a título de Cofins. *Indireto*, porque, para concretizar a não-cumulatividade, não se aplica a alíquota *diretamente* sobre a receita ou faturamento sobre os quais incidirá a alíquota da Cofins, mas sobre bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona, para deduzir da Cofins devida, esta calculada ou incidente sobre a receita ou faturamento.

Essa é a interpretação que tenho a oferecer, para devida reflexão.

3 – CLÉLIO CHIESA:<sup>9</sup>

9 CHIESA, Clélio. *PIS e COFINS: Bases de Cálculo e Não-Cumulatividade*. Palestra no XXII Congresso Brasileiro de Direito Tributário – IDEPE, 22 a 24 de outubro de 2008. São Paulo: Malheiros, Revista de Direito Tributário 107/108, p.224/228.

A não-cumulatividade do ICMS e IPI, a não-cumulatividade prevista no art. 154 e a não-cumulatividade prevista no art. 195, são idênticas? Há diferença entre elas? Ou nós estamos falando de um mesmo fenômeno?

[...]

Há particularidades em cada uma dessas previsões, mas há também aspectos comuns. Dentre eles, o de que estamos diante de preceptivos que contemplam um princípio norteador da ação de tributar, cujo objetivo é evitar a sobreposição de tributação. Trata-se de princípio que tem como força normativa determinar que o legislador, ao editar as leis no plano infraconstitucional, deve, necessariamente, estabelecer critérios que levam ao afastamento do acúmulo de tributação.

Além disso, em relação ao aplicador, tal princípio impõe o dever de optar sempre pela exegese que proporcionar maior efetividade à diretriz que veda o acúmulo de tributação. Então, vejam os Srs., que, por essa perspectiva, eu não tenho receio em afirmar que a não-cumulatividade é algo idêntico nas três hipóteses. Ou seja: a diretriz é a mesma, trata-se – insistindo – de princípio que visa a afastar a repercussão que a carga tributária pode provocar no preço dos bens e serviços. E essa diretriz é importante para a análise da sistemática adotada pelas Leis 10.637 e 10.833.

Por outro giro, é certo que não há identidade entre as diversas ‘não-cumulatividades’ quanto às técnicas adotadas para sua efetivação. No IPI e no ICMS, é claro, há uma forma de instrumentalização diferente daquela adotada no PIS e na COFINS. A diferença existente é de técnica. [...]

Muito bem, e com relação ao art. 195? Do mesmo modo. Nós temos aqui o seguinte: não há indicação de quais instrumentos, de que forma deve ser efetivada a não-cumulatividade. O que faculta ao legislador infraconstitucional uma grande possibilidade de ordenar, legislar e construir os mecanismos que entender mais adequados para alcançar a efetividade do princípio da não-cumulatividade.

[...] Nós sabemos que, devido à redação do art. 195, § 12, é possível, então, que a não-cumulatividade, como está hoje contemplada, alcance só alguns setores – o que para alguns é motivo de alegria. Pode parecer um contra-senso, mas sabemos que, da forma como foi instrumentalizada na COFINS, em alguns casos, acabou gerando um aumento da carga tributária. E qual foi o objetivo plasmado, amplamente propalado, quando da instituição do PIS e COFINS não-cumulativos? Justamente

a redução da carga tributária. E de fato não foi o que aconteceu, ou o que vem acontecendo em algumas situações.

De fato, e que pelo que lembro, desde os idos de 1980, toda vez que se fala em reforma tributária, jamais vi uma reforma que efetivamente reduzisse a carga tributária, o que nos leva a pensar, no caso específico das alterações constitucionais procedidas na COFINS, que, quiçá, teria sido melhor manter o regime cumulativo, aplicando o princípio da igualdade para reduzir a alíquota para determinadas atividades que justificassem a desigualdade.

Isso teria facilitado Fisco e contribuintes, e reduzido os questionamentos administrativos e judiciais, pois as alterações procedidas nos fazem lembrar o *manicômio tributário* no Brasil de ALFREDO AUGUSTO BECKER, e o *Manicômio Tributário Italiano* de LELLO GANGEMI. E prossegue o saudoso mestre Rio-Grandense:<sup>10</sup>

As leis devem ser modificadas a fim de que os novos problemas sociais e econômicos que proliferam vertiginosamente na aceleração da História, recebam as respectivas soluções pela criação de novas leis. O instrumental jurídico que se torna antiquado deve ser imediatamente substituído e são as regras jurídicas tributárias as que mais rapidamente envelhecem, de tal modo que hoje se assiste a caducidade precoce de um Direito Tributário recém-nascido.

A regra jurídica é um instrumento e a sua criação uma Arte. Hoje, ou o Estado quebra o instrumental jurídico que se tornou impraticável, ou é este instrumental obsoleto que fere as mãos do Estado. Para fugir a esta alternativa o Estado constrói atabalhoadamente quantidade enorme de novas leis de tão péssima qualidade que revela ignorância de troglodita na arte de criar o instrumento apropriado. Em construção de regras jurídicas tributárias, apenas se começou a sair da idade da pedra lascada... O sofrimento dos contribuintes não é tanto pela amputação em sua economia; o tipo de instrumento cirúrgico é que os faz soltar berros pré-históricos.

Embora aquele meu simples pensar represente página virada (a manutenção do regime cumulativo com aplicação do princípio da igualdade), pode servir para futura reflexão.

A respeito dessa específica temática, oportuno retornar a ROBERTO FERRAZ:<sup>11</sup>

10 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 5, 9/10 e 36.

11 FERRAZ, Roberto. A Igualdade no Aproveitamento de Créditos na Cofins e PIS não Cumulativos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 149, p. 77, fev. 2008.

Com a introdução da não-cumulatividade das contribuições para o PIS e da Cofins, criaram-se legislações reconhecidamente confusas. Fisco e contribuintes identificam que as maiores dúvidas em toda a legislação federal referem-se a esses tributos, que concentram atualmente cerca de 50% do contencioso administrativo e judicial tributário.

#### 4 – ANDRÉ FELIX RICOTTA DE OLIVEIRA:<sup>12</sup>

O regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS foi estabelecido apenas para as empresas no lucro real e tentou seguir a regra aplicada ao IPI e ao ICMS, do crédito físico, consoante estabelecido no art. 3º supracitado, que somente permite o aproveitamento dos créditos advindos da aquisição *‘bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes’*.

No entanto, conforme já salientado o PIS e a COFINS tem como hipótese de incidência e base de cálculo o faturamento, sendo este um fenômeno individual de cada contribuinte, não havendo uma relação com a cadeia produtiva ou ciclo econômico como ocorre nos casos do IPI e do ICMS, considerados também impostos multifásicos.

[...]

Desse modo, como as contribuições ao PIS e COFINS que tem no binômio hipótese de incidência e base de cálculo o faturamento, o regime da não-cumulatividade destas exações tem que estar atrelado e em consonância com as necessidades, gastos e investimentos que o contribuinte faz para auferir e atingir sua receita bruta.

Neste ponto surge a diferença entre a não cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento e a dos impostos incidentes sobre a cadeia produtiva e circulação de mercadoria, tendo em vista que o regime das primeiras tem que ser ‘base sobre base’ e a dos últimos ‘imposto sobre imposto’.

5 – OSVALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO, reporta-se à Emenda Constitucional n. 42, de 2003, que criou acrescentou os §§ 12 e 13 ao art. 195 da CF/88, e às Leis 10.637/2001 (PIS/Pasep)

12 OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. *Princípio da não cumulatividade do PIS e da COFINS e o conceito semântico de insumo*. São Paulo: Malheiros, revista de Direito Tributário v. 114, p. 188/9.

e 10.833/2003 (Cofins), destacando alguns questionamentos dos contribuintes:<sup>13</sup>

Logo surgiram críticas, por parte dos contribuintes, especialmente, dos setores de prestação de serviços e de comércio contra parte das inovações legais.

Para os contribuintes dos setores de prestação de serviços e do comércio, a nova disciplina legal da COFINS teria ofendido a vários dispositivos constitucionais (CF/88, art. 145, § 1º; art. 150, II e IV; art. 5º, LIV; art. 195, I, 'b' e § 9º; e art. 246).

Tudo isto teria ocorrido em razão da majoração da alíquota da COFINS de 3% para 7,6%, prevista pelo artigo 2º da lei nº 10.833/2003, aplicável apenas a uma parte dos contribuintes, pelo que estariam prejudicadas as empresas optantes pelo sistema de recolhimento do imposto de renda com base no lucro real, ao passo que a norma do artigo 10 da lei nº 10.833/03, exclui da nova sistemática de apuração do tributo, de que tratam os artigos 1º ao 8º desta lei, impondo, portanto, a permanência de sujeição às anteriores normas da legislação da COFINS, entre outras pessoas jurídicas e receitas, as empresas optantes pelo recolhimento do Imposto de renda (IRPJ) com base no lucro presumido, os optantes pelo SIMPLES, e as receitas decorrentes da prestação de serviços de comunicação, transporte de passageiros, de atendimento à saúde e à educação.

Alegam que, dessa forma, a Lei 10.833/03 teria acabado por onerar excessivamente a carga tributária das receitas decorrentes do setor do comércio e do setor de prestação de serviços, enquanto que para o setor industrial a não-cumulatividade da Cofins garantiu maiores possibilidades de creditamento (arts. 3º e 4º da Lei 10.833/03).

Dessa forma, não obstante a nova possibilidade de compensação da COFINS, avaliam que esses créditos se encontrariam, principalmente, no setor produtivo, o que faria gerar uma desigualdade entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, trazendo como consequências fortes impactos redistributivos na carga tributária (CF/88, art. 150, II), distorções no funcionamento da economia e aumento do ônus contábil.

13 SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A Não-Cumulatividade da COFINS. In *PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005. p. 361/381. Obra coletiva coordenada por Marcelo Magalhães Peixoto e Octavio Campos Fischer.

Consideram, outrossim, que o princípio da capacidade contributiva teria sido agredido (CF/88, art. 145, § 1º), pois, enquanto os contribuintes que optarem pela tributação com base no lucro presumido pagarão COFINS com alíquota de 3%, os contribuintes tributados, pelo imposto de renda, com base no lucro real estarão pagando COFINS com alíquota de 7,6%.

Defendem, ainda, esses contribuintes, que o suposto aumento da carga tributária, levando-se em conta todos os tributos pagos pelo contribuinte a todas as esferas tributantes, chegaria ao ponto de ferir o princípio da vedação de utilização de tributo com efeito de confisco (CF/88, art. 150, IV).

[...]

O escopo do nosso trabalho será de tentar responder a essas queixas contra a Lei nº 10.833/2003, tendo em mente que cabe ao intérprete ter boa vontade para com as leis, devendo, sempre que possível, dar preferência à exegese que salve o diploma legal de acusações de injuridicidade, em respeito aos Poderes Legislativo e Executivo, uma vez que só devemos supor que os Poderes competentes estão cumprindo suas obrigações, atuando dentro da normalidade e produzindo, conseqüentemente, atos normativos legítimos.

[...]

Diante do exposto, resta concluir que a nova legislação da COFINS, aqui comentada, ao trazer a regra da não-cumulatividade, para esta contribuição, e disciplinar sua respectiva técnica, observou os princípios constitucionais.

Muito interessante o elenco dos questionamentos, e, obviamente, quando OTHON SARAIVA diz que *“cabe ao intérprete ter boa vontade para com as leis, devendo, sempre que possível, dar preferência à exegese que salve o diploma legal de acusações de injuridicidade, em respeito aos Poderes Legislativo e Executivo”*, penso esteja querendo dizer sobre a *presunção de constitucionalidade das leis*, que, como todos sabemos, é apenas relativa, e que para nós serve para que os questionamentos judiciais sejam garantidos por depósito judicial.

## 5.1 AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NOVAS

Oportuno dizer algo sobre a chamada “competência residual da União” para instituir contribuições sociais, tal como estabelece a CF/88 no § 4º do art. 195, e seu complemento no art. 154, I:

Art. 195 - [...]

§ 4º. A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

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.

Portanto, Contribuições sociais para a Seguridade Social que se localizam no campo de competência residual da União, que são aquelas não previstas expressamente na Constituição, somente podem ser instituídas por lei complementar, e desde que sejam não-cumulativas.

Debateu, a doutrina, se tais Contribuições residuais poderiam ter fato gerador ou base de cálculo próprio dos impostos, questão resolvida pelo STF no sentido de que basta apenas observar a não-cumulatividade – tal como esclareceu o Ministro Moreira Alves no RE 258.470/RS, STF, 1ª Turma, unânime, 21-03-2000, DJU 12-05-2000 p. 32 – ementa:

Contribuição social. Constitucionalidade do artigo 1º, I, da Lei Complementar nº 84/96.

- O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 228.321, deu, por maioria de votos, pela constitucionalidade da contribuição social, a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, incidente sobre a remuneração ou retribuição pagas ou creditadas aos segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas, objeto do artigo 1º, I, da Lei Complementar nº 84/96, por entender que *não se aplica às contribuições sociais novas* a segunda parte do inciso I do artigo 154 da Carta Magna, ou seja, que elas não devam ter fato gerador ou base de cálculos próprios dos impostos discriminados na Constituição.

- Nessa decisão está ínsita a inexistência de violação, pela contribuição social em causa, da exigência da não-cumulatividade, porquanto essa exigência - e é este, aliás, o sentido constitucional da cumulatividade tributária - só pode dizer respeito à técnica de tributação que afasta a cumulatividade em impostos como o ICMS e o IPI - e cumulatividade



que, evidentemente, não ocorre em contribuição dessa natureza cujo ciclo de incidência é monofásico -, uma vez que a não-cumulatividade no sentido de sobreposição de incidências tributárias já está prevista, em caráter exaustivo, na parte final do mesmo dispositivo da Carta Magna, que proíbe nova incidência sobre fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos discriminados nesta Constituição.

- Dessa orientação não divergiu o acórdão recorrido.

Recurso extraordinário não conhecido.

*Nota 1* – Do voto do Relator, Min. Carlos Velloso, no citado RE 228.321 (Pleno, vencidos os Ministros Sepúlveda Pertence e Marco Aurélio), destaco os seguintes trechos (fl. 401):

A argumentação é, entretanto, improcedente.

A uma, porque tem-se, no caso, uma contribuição. Quando do julgamento dos RREE 177.137-RS e 165.339-RS, por mim relatados, sustentamos a tese no sentido de que, tratando-se de contribuição, a Constituição não proíbe a coincidência da sua base de cálculo com a do imposto, o que é vedado relativamente às taxas.

[...]

A duas, porque, quando o § 4º do art. 195, da C.F., manda obedecer a regra da competência residual da União – art. 154, I – não estabelece que as contribuições não devam ter fato gerador ou base de cálculo de impostos. As contribuições, criadas na forma do § 4º, do art. 195, da C.F., não devem ter, isto sim, fato gerador e base de cálculo próprios das contribuições já existentes.

*É que deve ser observado o sistema. E o sistema é este: tratando-se de contribuição, a Constituição não proíbe a coincidência da sua base de cálculo com a base de cálculo do imposto, o que é vedado, expressamente, relativamente às taxas. (CF, art. 145, § 2º).*

*Nota 2* – Íntegra do voto do Ministro Moreira Alves no citado RE 228.321:

Sr. Presidente, em primeiro lugar, com relação a taxas, temos um princípio específico no § 2º do art. 145 da Constituição que estabelece não poderem elas ter a mesma base de cálculo que os impostos. Esse princípio não diz respeito a taxas previstas e não previstas na Constituição, porque esta não prevê taxas nominadas.

Com relação aos impostos, não seria possível uma regra dessa natureza para impostos já previstos na Constituição, dada a circunstância de que, se houver um imposto sobre a mesma base de cálculo para o mesmo nível de governo da federação, nós teremos adicional de imposto. Com referência a imposto de outro nível da federação, nós teremos invasão de competência, e, conseqüentemente, inconstitucionalidade.

Mas houve a necessidade, com relação aos novos impostos, de se estabelecer uma regra como a das taxas, ou seja, a de que os novos impostos não poderão incidir sobre a mesma base de cálculo de outros impostos e, se forem além, não poderão ser cumulativos. E mais: exigirão elemento formal que é a criação por lei complementar.

Quanto à contribuição, não há dúvida de que ela é tributo pelo sistema constitucional, mas, é tributo de natureza diversa da dos impostos e das taxas.

Ora, o artigo 195, § 4º, da Constituição estabelece, de início, que ‘*a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social...*’. Se ficasse aí, teríamos que se tratava de lei ordinária. Mas esse dispositivo foi além, acrescentando ‘*obedecido o disposto no art. 154, I*’.

O disposto no art. 154, I, não pretendeu equiparar contribuição a imposto, mas o que ele quis foi salientar que essa lei precisa de ser lei complementar, e não estender as demais exigências para os impostos a essas contribuições.

Por essas razões, Sr. Presidente, acompanho V. Exa.

Percebe-se que naquele RE 258.470 a não-cumulatividade não é tomada no sentido de “compensação”, mas de hipótese de tributos que podem ou não adotar fato gerador ou base de cálculo já tomados por outros tributos.

Por fim, já que referimos tanto à lei ordinária quanto à lei complementar, é preciso distinguir entre *lei complementar de normas gerais* (art. 146, III, a), e *lei complementar que institui a Contribuição social* (art. 195, § 4º c/c art. 154, I) – tal como explicado pelo Ministro Joaquim Barbosa, relator do AgR no RE 351.322/SP (STF, 2ª Turma, unânime, 20-04-2012, DJe-096 de 28-05-2010), de cujo voto-condutor destacamos o seguinte trecho:

Não é possível no plano jurisprudencial e doutrinário ignorar a diferenciação entre *lei complementar de normas gerais* e *lei complementar para instituição de tributo*. Por todos, remeto a ADI 1.924, de minha relatoria,

ao RE 138.284, rel. min. Carlos Velloso, RTJ 143/313, ao RE 146.733, rel. min. Moreira Alves, RTJ 143/684 e ao RE 396.266, rel. min. Carlos Velloso, Pleno, DJ de 27.02.2004.

O art. 146, III da Constituição, invocado pela parte-agravante, *refere-se ao campo reservado às normas gerais em matéria tributária*.

Em sentido diverso, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região examinou a regra-matriz do tributo para concluir que não se tratava de contribuição destinada ao custeio da seguridade social ou de interesse de categoria profissional específica. Segundo o Tribunal de origem, tratava-se de imposto residual, ao qual se aplica o art. 154, I da Constituição.

Assim, se direta e existente fosse, a violação constitucional dar-se-ia em relação aos dispositivos que versam sobre a *reserva de lei complementar para instituir tributo*, e não à reserva de lei complementar para dispor sobre normas gerais em matéria tributária.

Tanto as razões de recurso extraordinário como as razões de agravo regimental cometem o mesmo equívoco, ao invocar artigos constitucionais que não se referem diretamente à matéria versada (respectivamente arts. 5º, II – 145, I e II e art. 146, III da Constituição).

De fato, a distinção entre uma espécie de lei complementar e outra espécie de lei complementar é absolutamente nítida na Constituição, pelo que a confusão em volta delas pode proporcionar erros de interpretação.

## 6 CONCLUSÃO

Em suma, e pelo que até aqui visto, em relação à COFINS, cada exigibilidade tributária deve ser examinada, para saber sobre sua legalidade e/ou constitucionalidade. Para tanto, a lei ordinária deve observar não somente as disposições específicas que a CF/88 estabelece para o exercício da não-cumulatividade, como, também, os princípios da legalidade (tipo tributário fechado), igualdade (nas duas situações), da capacidade contributiva, do efeito de confisco, da anterioridade nonagesimal.

