

Coordenação de
Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri
e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

27



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

Anotações sobre a Evolução Histórico-legislativa das Contribuições Devidas ao PIS e à Cofins

Elidie Palma Bifano

Bacharel pela Faculdade de Direito da USP. Mestra e Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora nos Cursos de Pós-graduação da Escola de Direito de São Paulo - FGV, da Faculdade de Direito - USP, da Faculdade de Direito - PUC, do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - Ibet e do Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT. Diretora de Consultoria de PricewaterhouseCoopers - PWC.

Resumo

Este estudo objetiva examinar a história e a evolução das contribuições sociais devidas ao Programa de Integração Social - PIS e ao Financiamento da Seguridade Social - Cofins, especialmente as mudanças em sua estrutura e natureza ao longo do tempo. A finalidade principal deste trabalho é alertar acerca da importância de eventuais reflexos que a matéria pode envolver.

Palavras-chave: Direito Tributário, PIS, Cofins, evolução, história.

Abstract

This work aims to examine the history and evolution of the PIS and Cofins social contributions, especially changes in their structure and nature along the time. The main objective of this work is to point out the importance of eventual reflexes that this subject may involve.

Keywords: Tax Law, social contributions, PIS, Cofins, evolution, history.

1. Apresentação do Tema

As contribuições sociais devidas ao PIS e à Cofins têm, hoje, importância fundamental para os diversos agentes do mercado, por diferentes razões: (i) para as empresas, pela alta complexidade das regras que orientam seu cálculo e arrecadação, assim como pelo seu alto custo que afeta, sobremaneira, a competitividade do produto nacional; (ii) para o Fisco, dada a relevância que sua arrecadação passou a ter no contexto fazendário nacional; e (iii) para o consumidor, onerado, no fim da cadeia produtiva, por todo e qualquer tributo incidente sobre os produtos e serviços. O crescimento das contribuições sociais em importância e em montantes se deve, especialmente, à orientação tomada por nossa Constituição Federal no sentido de proteger o cidadão através da chamada seguridade social.

De fato, o Capítulo da Constituição Federal que dispõe sobre a Ordem Social (arts. 193 e seguintes) insere o valor seguridade social (arts. 194 e seguintes), delimitando-a como um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, previdência e assistência social, determinando, ainda, caber a toda a sociedade financiá-la, de forma direta ou indireta. Os primeiros conceitos de seguridade social foram dados pela Organização Internacional do Trabalho (OIT), em sua conferência de 1936,

associando o seguro social à seguridade plena do trabalhador, em um conceito de realização ampla desse cidadão. A evolução dos tempos e dos conceitos desassociou a seguridade social exclusivamente do trabalhador e estendeu-a a todos os cidadãos, modelo esse adotado pelo Brasil¹.

A importância que esses tributos tomaram no cenário nacional fez com que eles, ao longo dos tempos, fossem alterados de tal forma que a sua essência passou por câmbios importantes, existindo hoje muitas questões, a eles referentes, sendo discutidas nos tribunais. Refletir sobre a evolução histórico-legislativa dessas contribuições pode auxiliar na análise de sua aplicação.

2. Breve Histórico das Contribuições Devidas ao PIS e à Cofins

A evolução do homem, e por consequência dos fatos sociais, só pode ser entendida se examinada sob o critério científico da História: ela ensina, alerta e orienta para o futuro. O Direito é construído a partir de valores sociais consagrados pelos ordenamentos jurídicos, de tal sorte que a melhor forma de entender um instituto jurídico inserido no sistema é conhecer, também, sua história, ainda que de forma breve. Não é por menos que a palavra história significa em grego, pesquisa, relato e descrição². Com base nessa metodologia, tentaremos examinar as atuais características das contribuições devidas ao PIS e à Cofins a partir da sua evolução histórica.

2.1. O PIS

A contribuição devida ao PIS, introduzida pela Lei Complementar 7/1970 (LC 7/1970), tem como principal objetivo promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. Esse objetivo de integração era antigo, no Brasil, inserido na Constituição Federal de 1946, e nas que lhe sucederam, determinava que o trabalhador brasileiro participasse nos lucros de forma a integrar-se na vida e no desenvolvimento da empresa, inclusive, em caráter excepcional, na gestão dos lucros. A LC 7/1970 não deu, exatamente, cumprimento a essas determinações, pois se limitou a instituir um Fundo de Participação a ser constituído por recursos oriundos de: (i) dedução, do Imposto de Renda devido, de um percentual que em 1971 era de 2% e em 1973, e exercícios subsequentes, atingiria 5%; (ii) recolhimento, pelas instituições financeiras, sociedades seguradoras e demais empresas que não realizassem operações de vendas de mercadorias, de montante idêntico ao descrito em (i) retro e conhecido como PIS-repique (2% em 1971 até 5%, a partir de 1973); e (iii) recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, à razão de 0,15%, em 1971, atingindo 0,75% a partir de 1976. As entidades de fins não lucrativos, que tivessem empregados, assim definidos pela legislação trabalhista, contribuiriam para o Fundo na forma a ser definida em lei. O PIS foi criado como tributo, sujeito às disposições do art. 62, parágrafo 2º, da Constituição então vigente; com a entrada em vigor da Emenda Constitucional 8/1977,

¹ Pricewaterhouse, Departamento de Assessoria Tributária e Empresarial. *A Constituição do Brasil 1988, comparada com a Constituição de 1967 e comentada*. São Paulo: Pricewaterhouse, 1989, pp. 768-769.

² Cf. HOUAISS, Antonio; e VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 1.543.

teve retirada sua natureza tributária, que só retornaria com a edição da Constituição de 1988.

No ano de 1988, o Poder Executivo alterou, através dos Decretos-lei 2.445 e 2.449, a sistemática de apuração do PIS, passando a contribuição a incidir sobre a receita operacional de todas as entidades, exceto aquelas sem fins lucrativos que seguiram tributadas com base na folha de pagamento; as alíquotas da contribuição também foram alteradas. Esses diplomas legais foram considerados como inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal - STF e retirados do mundo jurídico pelo Senado Federal. A Constituição de 1988 recepcionou a contribuição devida ao PIS, em seu art. 239, destinando-a a atender o seguro-desemprego e o abono anual dos empregados, conforme manifestação expressa do STF (ADI 1.147-0).

Com a entrada em vigor da Lei 9.718/1998, a base de cálculo dessa contribuição foi reformulada, passando a ser definida como o faturamento, assim entendido como a receita bruta total, sendo, porém, seu caráter de tributo cumulativo mantido integralmente. A Lei 9.718/1998 também uniformizou o tratamento do PIS com o da Cofins, contribuição que adiante se analisa.

É interessante observar, com o histórico comentado até este momento, que a contribuição para o PIS: (i) nasce como tributo, perde essa natureza e depois a retoma; (ii) nasce, para grande parte das empresas, incidindo sobre o faturamento; (iii) nasce com a natureza cumulativa; (iv) é considerada, em seus primórdios, como obrigação de natureza trabalhista, uma vez que instituída como um fundo destinado a compor patrimônio individual dos empregados; e (v) gerou, assim que introduzida, imenso contencioso que ocupou os tribunais por anos, especialmente no que tangia a sua natureza trabalhista ou não, à sua base de cálculo, à sua constitucionalidade e outros temas paralelos³.

2.2. A Cofins

A Cofins foi introduzida pela LC 70/1991, como contribuição devida à seguridade social (art. 195, Constituição Federal), tendo natureza cumulativa e incidindo sobre o faturamento das sociedades. A constitucionalidade da Cofins foi objeto de discussão nos tribunais, tendo o STF decidido que ela é constitucional e que é possível cobrá-la juntamente com o PIS. O fundamento de cobrança das duas exações reside na Constituição Federal, uma vez que têm fontes constitucionais de custeio diversas, ou seja, o art. 195 (Cofins) e o art. 239 (PIS), não havendo bitributação introduzida por norma infraconstitucional. A Lei 9.718/1998, como já comentado, além de ter alterado a base das contribuições ao PIS e à Cofins, também uniformizou seu cálculo e cobrança.

Até a edição da Lei 9.718/1998, o exame histórico comentado da Cofins demonstra que ela: (i) nasce como tributo de natureza cumulativa; (ii) submetida ao crivo do STF, é declarada constitucional; e (iii) destina-se, integralmente, ao custeio da seguridade social.

³ Sobre o assunto veja-se BIFANO, Elidie Palma. "Incidência e apuração do PIS e da Cofins: noções fundamentais no regime cumulativo e no regime não cumulativo. Incidência monofásica". In: SANTTI, Eurico Marcos Diniz de *et al.* (coords.). *Direito Tributário: tributação do setor comercial*. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 245-266 (Série GV Law).

2.3. *A Lei 9.718/1998, a base de cálculo das instituições financeiras e o regime monofásico*

A Lei 9.718/1998, além de uniformizar o tratamento das duas contribuições e determinar sua base de cálculo e forma de apuração, introduziu tratamento diferenciado para algumas sociedades. Assim, as instituições financeiras, em geral, foram autorizadas a deduzir da base de cálculo das contribuições, além das exclusões tradicionalmente previstas em lei (receitas como vendas canceladas, impostos, reversões de provisões e resultados de participações societárias), as despesas e os custos inerentes às operações de intermediação financeira, empréstimos e repasses, deságios e perdas com títulos e ativos financeiros e mercadorias vinculados a operações de proteção. As sociedades seguradoras, entidades de previdência privada, empresas de capitalização, de planos de assistência à saúde e de securitização de créditos, também desfrutam de exclusões específicas a seu segmento de operação como sinistros e indenizações pagas, rendimentos em aplicações vinculadas ao pagamento de benefícios, dentre outras, estritamente vinculadas à receita auferida.

Observe-se que, conquanto incluídas no regime da cumulatividade, próprio da Lei 9.718/1998, as instituições financeiras, e assemelhadas, desfrutam de exclusões à base de cálculo das contribuições representadas pelo custo do dinheiro, mercadoria objeto principal de sua atividade. Esse modelo, até hoje adotado pelas empresas aqui referidas, se aproxima, em muito, do modelo de incidência não cumulativa próprio dos tributos de valor agregado, em que se admite a dedução dos gastos necessários à obtenção do preço a ser tributado. Sem dúvida, as normas introduzidas para as instituições financeiras e assemelhadas representam um primeiro passo nesse caminho e suscitam considerações, que mais adiante discutiremos, sobre a atual incidência dessas contribuições sociais. A alíquota da Cofins, para essas entidades, é de 4%.

Com suporte na Constituição Federal, art. 150, parágrafo 7º, e de forma paulatina, foi sendo introduzido o regime monofásico para as contribuições sociais, por conta de diversas leis: Lei 9.718/1998 e Lei 9.990/2000, para o setor de combustíveis; Lei 10.147/2000 para os produtos farmacêuticos e de perfumaria e outras. A tributação monofásica é uma das formas de que se reveste a substituição tributária, autorizada na Lei Maior, atribuindo-se a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de tributo cujo fato gerador ocorra posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso ele não se realize.

O regime de tributação monofásico elimina, parcialmente, a discussão da tributação em cascata, quando o crédito dos gastos e despesas incorridos não está autorizado. O legislador, inicialmente, usou desse instrumento com prudência e cautela e o aplicou a segmentos em que a cadeia econômica é complexa e mais difícil de fiscalizar, ensejando a evasão fiscal. Hoje, dada a facilidade para controlar esse tipo de incidência, a prática das autoridades afastou-se desse objetivo e se disseminou, infelizmente, para o contexto econômico brasileiro e para os contribuintes.

Vencido este novo período histórico, observa-se que as contribuições mantiveram-se, inclusive com a edição da Lei 9.718/1998, como cumulativas para a maior

parte dos contribuintes, introduzindo-se, porém, duas novas sistemáticas de cálculo: modelo que admite a exclusão de certos custos e despesas para as instituições financeiras e entidades afins, e modelo monofásico, para os setores indicados atendendo-se, em ambos os casos, às disposições de lei.

Esses tributos mantiveram-se cumulativos até o ano de 2002, quando o panorama jurídico brasileiro se modifica pela inserção da não cumulatividade no universo das contribuições sociais previstas no sistema jurídico brasileiro.

2.4. A introdução do regime da não cumulatividade das contribuições sociais: entidades não financeiras

A Lei 10.637/2002 revogou, a partir de 1º de dezembro de 2002, o regime cumulativo da Lei 9.718/1998 para o PIS, introduzindo, em seu art. 3º, a possibilidade de o contribuinte, entidade não financeira, descontar do montante de tributo a pagar, créditos calculados em relação a custos e despesas discriminadas em lei, mediante aplicação da alíquota da contribuição sobre o gasto admitido. Ao mesmo tempo, o art. 8º determinou que pessoas jurídicas e receitas, expressamente relacionadas, deveriam manter-se no regime da Lei 9.718/1998, portanto sob o regime cumulativo. A base de cálculo da contribuição e as correspondentes exclusões foram objeto de nova redação, acompanhando, entretanto, as orientações da legislação anterior; a alíquota do PIS, no regime de não cumulatividade, foi fixada em 1,65%.

Com a entrada em vigor da Lei 10.833/2003, a Cofins também passa a ter incidência não cumulativa, para as entidades não financeiras, a partir de fevereiro de 2004, sendo que a base de cálculo e seus ajustes também foram objeto de nova redação, mantendo-se, como já ocorrera com o PIS, os mesmos critérios básicos da Lei 9.718/1998. A alíquota foi estabelecida, de forma genérica, em 7,6% e a não cumulatividade foi garantida com a possibilidade de descontar, do tributo a pagar, créditos calculados em relação a custos e despesas que a lei relacionou. Assim como ocorreu com o PIS, foram identificadas sociedades, atividades e receitas que ficaram fora da incidência não cumulativa, aplicando-se a essas hipóteses o regime cumulativo da Lei 9.718/1998.

Em fins de 2003, entra em vigor a Emenda Constitucional 42, que alterou o parágrafo 12 do art. 195 da Constituição Federal, para inserir disposição no sentido de que a lei ordinária definiria os setores de atividade econômica para os quais as contribuições para o PIS e para a Cofins incidiriam de forma não cumulativa. A novidade que se observa é que essas contribuições, por força do texto constitucional, têm natureza cumulativa podendo, entretanto, o legislador ordinário, eleger as entidades, atividades ou receitas que estariam submetidas ao regime não cumulativo. Como essa determinação é dada por lei ordinária, entende-se que pode ser revogada a critério do legislador, o que nos conduz à certeza de que as contribuições têm natureza cumulativa e podem deixar de sê-lo ou voltar a sê-lo, consoante a vontade do legislador ordinário⁴.

O ciclo que se inicia com a entrada em vigor das normas que introduzem o regime não cumulativo para as contribuições sociais, atualmente em vigor, mostra

⁴ Sobre o tema veja-se BIFANO, Elidie Palma. *Op. cit.*

que há vários regimes de tributação pelas contribuições devidas ao PIS e à Cofins aplicáveis no Brasil: cumulatividade, não cumulatividade, apuração das instituições financeiras e monofásico, dependendo do enquadramento que o legislador ordinário dê para atividades, receitas ou sociedades. O regime da não cumulatividade é objeto de intenso debate por conta dos créditos admitidos ou não; o regime adotado para as instituições financeiras é objeto de discussão judicial por conta do conceito de receita suscetível de tributação e, por fim, o regime monofásico ou da substituição tributária também é questionado pelo fato de se valer de uma base de cálculo que não retrata o negócio entre as partes desenvolvido nem admite o crédito do tributo pago.

A questão mais relevante, entretanto, que se observa, diz respeito a uma gradual mudança na incidência dessas contribuições que, introduzidas como contribuições sobre o faturamento (arts. 195 e 239, Constituição Federal), parecem ter, lentamente, passado a incidir sobre bases totalmente diversas, como se comenta.

3. As Diversas Bases de Cálculo das Contribuições Devidas ao PIS e à Cofins

O art. 195, I, *b*, da Constituição Federal faz referência, dentre outras, como fontes de financiamento das contribuições sociais, à receita e ao faturamento; as leis complementares que introduziram as contribuições sociais em apreço mantiveram-se fiéis ao texto constitucional. A fonte faturamento, entretanto, foi regulada pela lei ordinária (Lei 9.718 e as que a sucederam), de forma geral, como o total mensal das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. O total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Observe-se que o tributo, como definido constitucionalmente, incide sobre receita, de faturamento, logo sobre receita de faturamento, pois faturamento é, no mínimo, ato de faturar⁵ ou identificar a receita da venda que é faturada, apontada no documento designado por fatura.

A evolução socioeconômica e as mudanças legislativas que elas acarretaram, assim como a jurisprudência que se vem construindo sobre a matéria, parecem indicar rumo diverso para o assunto. Gradativamente, a base de cálculo constitucional das contribuições sociais vem sendo remodelada e ajustada aos tempos, às necessidades econômicas pelas quais o País passa e aos novos negócios que se criam. Esse tipo de fenômeno sócio-jurídico foi muito bem captado por Miguel Reale quando afirma

“A norma é elástica. Mas chega um momento em que ela se rompe. Logo, as variações na interpretação da norma devem ser compatíveis com sua elasticidade. Pois bem, quando uma norma deixa de corresponder às necessidades da vida, ela deve ser revogada, para nova solução normativa adequada, o que nos revela a riqueza das soluções que a vida jurídica apresenta.”⁶

Assim, a alteração no plano dos fatos e a importância que esses fatos tiveram nas modificações legislativas que se produziram e nas subsequentes interpretações

⁵ Cf. HOUAISS, Antonio; e VILLAR, Mauro de Salles. *Op. cit.*, p. 1.313.

⁶ REALE, Miguel. “Preliminares ao estudo da teoria tridimensional do Direito”. *Teoria tridimensional do Direito*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 127.

que da norma se fizeram e se fazem, exigem de nós uma maior reflexão sobre a real incidência das contribuições em apreço.

3.1. *A base de cálculo das instituições financeiras*

A base de cálculo das contribuições devidas ao PIS e à Cofins é, como regra geral, o faturamento, entendido como receita bruta, ajustada por verbas que não se caracterizam como receita (vendas canceladas, reversão de provisões já tributadas e outras). No caso das instituições financeiras, além desses mesmos ajustes na receita, admite-se que certos custos e despesas também sejam excluídos à base, no cálculo da contribuição a pagar, sendo que esses gastos são diretamente incorridos por conta da receita vinculada à atividade tributada pelas contribuições. A lei, ao admitir a exclusão das despesas associadas à obtenção da receita suscetível de tributação, nos permite inferir que embora a base de cálculo, constitucionalmente prevista, seja a receita bruta, na prática e de fato deixou de sê-lo, passando a ser a receita bruta deduzida das despesas autorizadas.

Embora admitindo deduções de gastos, de forma diversa das demais atividades empresárias, as contribuições devidas pelas instituições financeiras não foram enquadradas nas disposições legais que regulam a não cumulatividade; tampouco, os gastos e despesas por elas incorridos assumem a natureza de créditos (descontos) na apuração da contribuição a pagar, como ocorre nas hipóteses de contribuição sujeita ao regime da não cumulatividade. As premissas legais que orientam a tributação da receita das instituições financeiras, pelo PIS e pela Cofins, permitem que o ônus tributário recaia, praticamente, sobre o lucro bruto, uma vez que o único componente de custo que não se admite como exclusão à base de cálculo das contribuições, e que compõe o cálculo do lucro bruto, é o custo de pessoal. Senão, vejamos.

Dispõe a Lei 6.404/1976:

“Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas;

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto.” (Destaque nosso)

A similaridade da base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins, com o lucro bruto, nos leva à conclusão de que ao longo do tempo, no que tange às instituições financeiras, essas contribuições perderam suas referências originais, inclusive constitucionais, ao faturamento. A Constituição Federal determina em seu art. 154, I, que, mediante lei complementar, a União possa instituir impostos ainda não previstos, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos nela discriminados. Observe-se que a distinção essencial entre os impostos já criados e os possíveis de serem instituídos reside no fato gera-

dor (entenda-se, neste caso, seu aspecto material ou o fato concreto que faz nascer a obrigação) e a base de cálculo. No dizer de Misabel Abreu Machado Derzi,

“(...) Quando um tributo está posto em lei, tecnicamente correta, a base de cálculo determina o fato descrito na hipótese de incidência. Portanto o fato medido na base de cálculo deverá ser o mesmo posto na hipótese. No exemplo acima, o fato a ser reduzido em cifra seria a propriedade imobiliária, não os rendimentos, que são fato estranho à hipótese de incidência daquele imposto. Assim se a norma determina que se aplique a grandeza valor sobre os rendimentos e não sobre a propriedade, ter-se-á criado um imposto sobre a renda e não sobre a propriedade.”⁷

O art. 195 da Constituição Federal, que trata das contribuições para a seguridade social, exclusivamente, determina em seu parágrafo 4º que a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I. A distinção entre as contribuições sociais, entre si, e com os impostos segue sendo o aspecto material e a base de cálculo, apenas, uma vez que a denominação, demais características e destinação serão irrelevantes para tal conclusão. O Código Tributário Nacional assim enfatiza:

“Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.”

Cotejados o Código Tributário Nacional e a Constituição Federal, não parece destituído de fundamento, à vista do comentado, que se pretenda qualificar esses tributos, na hipótese das instituições financeiras, dentre aqueles que incidem sobre o lucro, no caso, na modalidade lucro bruto. A discussão que se trava nos tribunais superiores, acerca da base de cálculo (elemento definidor da natureza do tributo) aplicável às instituições financeiras, está voltada à tributação da receita decorrente da prestação dos chamados serviços financeiros, na qual se poderia enquadrar o conhecido “spread” bancário; essa constatação não afasta as considerações aqui propostas. Uma análise mais profunda desse sistema, após a introdução dos novos padrões contábeis, demonstra que verbas resultantes das novas práticas não devem afetar a base de cálculo dessas contribuições, nas entidades financeiras, como é o caso da marcação a mercado ou do ajuste a valor presente. Com isso, rigorosamente, não há distinção entre as adições/exclusões do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro e as verbas que afetam a base de cálculo do PIS e da Cofins em períodos diferentes.

A partir de situações dessa natureza, observa-se que a mudança na base de cálculo parece ter introduzido uma nova contribuição social, voltada apenas às instituições financeiras e sem apoio nos arts. 195 e 239, já comentado, por não referir-se ao faturamento ou à receita. Ao mesmo tempo, se de fato se introduziu contribuição social nova, isso teria sido feito sem o amparo do art. 154 da Constituição Federal. Essas conclusões decorrem, necessariamente, do exame da evolução histórico - legislativa das contribuições.

⁷ BALEEIRO, Aliomar; e DERZI, Misabel Abreu Machado (atual.). *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 65.

3.2. *Os reflexos da não cumulatividade*

As alterações legislativas que se fizeram na apuração das contribuições devidas ao PIS e à Cofins, certamente, resultaram em importantes modificações em sua natureza: de um tributo cumulativo, calculado sobre o faturamento, resultou um tributo não cumulativo, calculado sobre uma receita ajustada. A principal questão voltada às atividades e entidades enquadradas no regime não cumulativo de arrecadação das contribuições sociais devidas ao PIS e à Cofins envolve os créditos admitidos para desconto no montante de tributo a recolher e sua influência na correspondente base de cálculo.

A metodologia adotada para instituir a não cumulatividade⁸, ou seja, descontar do montante de tributo a pagar, créditos resultantes da aplicação da alíquota sobre custos e despesas discriminados em lei, resulta em uma indireta redução da base de cálculo, que deixou de ser o faturamento, para ser a receita ajustada menos créditos referentes aos custos admitidos. Essa conclusão decorre da aplicação de princípios matemáticos⁹ fundamentais que permitem demonstrar que o fruto da aplicação da alíquota de contribuição sobre a diferença entre a receita ajustada e os créditos admitidos é idêntico àquele obtido pela dedução da despesa de contribuição, a pagar, do crédito obtido pela aplicação da alíquota sobre os mesmos gastos admitidos.

As autoridades e os tribunais, administrativos e judiciais, manifestaram-se, ao longo do tempo, de formas diferentes sobre a matéria:

- i) Entendimento restrito de créditos admissíveis baseado nos conceitos de insumo adotados pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados/IPI: diversas soluções de consulta, como é o caso da Solução de Consulta 82/2011, 10^a Região Fiscal, que veda a tomada de crédito referente ao ICMS correspondente ao diferencial de alíquota; Proc. 13855.001385/2003-74, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/Carf, concluiu que a legislação do IPI é mais adequada ao perfil das contribuições no que tange à tomada de créditos; e REsp 1.147.902, Superior Tribunal de Justiça/STJ, não admite a tomada de créditos relativos a custos necessários à obtenção da receita.
- ii) Entendimento abrangente de insumos orientado pela receita a ser tributada: Proc. 11020.001952/2006-22, CRF, admite crédito de custos e despesas necessários, nos termos da legislação do Imposto sobre a Renda; 3^a Seção da Câmara Superior de Recursos Fiscais/CSRF, afasta o conceito de IPI e adota os conceitos de Imposto sobre a Renda; 5^a Vara de Guarulhos, Mandado de Segurança 0013313-96.2011.403.6119, admitiu como crédito os custos de folha de salários, ainda que vedados em lei; 4^a Região - Apelação Cível 00290404020084047100, admite o crédito de gastos necessários à obtenção da receita a ser tributada; REsp 1.125.253, STJ, admite o crédito de custos necessários à geração de receita; e REsp 1.246.317, STJ, admite de forma ampla o crédito vinculado à geração de receita.

⁸ Ressalte-se o crédito admitido é apurado, de acordo com a metodologia da lei, mediante aplicação da alíquota da contribuição sobre o gasto também admitido.

⁹ Propriedade comutativa, aplicável às operações de soma e multiplicação: a ordem dos fatores não altera o produto.

De forma geral, como se observa, caminha-se no sentido de que os créditos admitidos são aqueles representados por gastos necessários à geração da receita suscetível de tributação. Esses gastos não podem ser equiparados àqueles créditos (físicos) admitidos para fins de IPI, nem tampouco àqueles custos e despesas (físicos ou econômicos) admitidos para fins de imposto sobre a renda e contribuição social sobre o lucro, porque a incidência tributária parece ser outra: a receita ajustada por gastos admitidos, ou seja, uma figura muito similar ao lucro bruto. Essa evidência nos permite concluir que as alterações legislativas, associadas à interpretação que da lei se vem fazendo, deram à norma uma elasticidade que ela não tinha, na lição já citada de Miguel Reale, admitindo interpretações muito diversas.

3.3. O regime monofásico e suas distorções

O regime, ora comentado, também se afastou do preconizado faturamento constitucional e enveredou por uma base de cálculo totalmente diferente, trabalhando com preços diversos daqueles praticados pelos envolvidos nas operações do mercado (pauta, preço de referência e similares). Confirma-se, também, nesta hipótese a distorção de base de cálculo já comentada em tópicos anteriores.

4. Conclusão

Os aspectos aqui discutidos, das contribuições sociais devidas ao PIS e à Cofins, indicam que exação nova parece estar sendo, gradativamente, revista no País, construída pelas modificações legislativas feitas ao sabor das necessidades econômicas e dos interesses dos setores que transitam, não raramente, de um regime para outro considerando necessidades que aqui não se discutem. As alterações que esses tributos sofreram nos últimos anos são tantas, que o manuseio e a consulta às normas aplicáveis tornam-se cada vez mais difíceis. A todos esses óbices na aplicação da lei, associa-se o interesse do Poder Público uma vez que essas verbas são relevantes no conjunto das arrecadações.

O razoável seria a partir do pressuposto de que sua arrecadação é necessária, uma revisão da natureza desses tributos e da legislação aplicável, para que esse encargo fosse, em definitivo, transformado em um tributo de valor agregado, a exemplo daquele adotado na União Europeia¹⁰, admitindo-se a dedução dos gastos e despesas necessários à obtenção do faturamento, no seu conceito mais simples. Ação integrada da sociedade, nesse sentido, como já reportado, permitirá que se cumpra a Constituição Federal e se desocupe o Poder Judiciário de um contencioso que se arrasta desde a década de 1970, por razões que variam, à medida que a lei é alterada.

¹⁰ Diretiva 2006/112, EEC, da Comissão Europeia para Tributação e União de Fronteiras, da União Europeia, estabelece o sistema comum de VAT, aplicável às operações entre os Estados-membros da União.