

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS  
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO**

**CAROLINA MIZUTA**

**SUGESTÃO DE CONCEITO DE CRÉDITO FINANCEIRO A SER ADOTADO PARA  
FINS DE TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS NOS MOLDES DE IMPOSTO  
SOBRE VALOR ADICIONADO**

**SÃO PAULO**

**2017**

**CAROLINA MIZUTA**

**SUGESTÃO DE CONCEITO DE CRÉDITO FINANCEIRO A SER ADOTADO PARA  
FINS DE TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS NOS MOLDES DE IMPOSTO  
SOBRE VALOR ADICIONADO**

Dissertação apresentada ao Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Campo do conhecimento: Direito Tributário.

Orientadora: Professora Doutora Vanessa Rahal Canado.

**SÃO PAULO**

**2017**

Mizuta, Carolina.

Sugestão de conceito de crédito financeiro a ser adotado para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS nos moldes de imposto sobre valor adicionado / Carolina Mizuta. - 2017.

81 f.

Orientador: Vanessa Rahal Canado

Dissertação (mestrado profissional) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas.

1. Direito tributário - Brasil. 2. Imposto sobre o valor adicionado. 3. Crédito tributário. 4. Conceitos. 5. PIS-PASEP. 6. COFINS I. Canado, Vanessa Rahal. II. Dissertação (mestrado) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas. III. Título.

CDU 34::336.2(81)

**CAROLINA MIZUTA**

**SUGESTÃO DE CONCEITO DE CRÉDITO FINANCEIRO A SER ADOTADO PARA  
FINS DE TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS NOS MOLDES DE IMPOSTO  
SOBRE VALOR ADICIONADO**

Dissertação apresentada ao Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Campo do conhecimento: Direito Tributário.

**Data de aprovação:  
29/11/2017**

**Banca examinadora:**

---

Profa. Dra. Vanessa Rahal Canado  
(Orientadora)  
FGV DIREITO SP

---

Prof. Dr. Eurico Marcos Diniz de Santi  
FGV DIREITO SP

---

Prof. Dr. Charles McNaughton  
PUC-SP

---

Prof. Dr. Júlio M. de Oliveira  
PUC-SP

## DEDICATÓRIA

Ao meu pai, pelo exemplo.

À minha mãe, pelo interesse e apoio.

À minha filha, por permitir – com muita doçura - que eu sempre me perdoasse depois desses tantos momentos de ausência. Minha luz!

Amo vocês.

## AGRADECIMENTOS

Inicio meus agradecimentos pela minha orientadora, Professora Dra. Vanessa Rahal Canado. Obrigada pelo tom sempre incentivador, pelos ensinamentos técnicos e, principalmente, por sua inspiração. Na difícil realidade brasileira, especificamente no cenário pouco animador do sistema tributário atual, foi fantástico me deparar com pessoa tão preparada e disposta a pensar, propor e desenvolver um sistema melhor.

Agradeço aos meus professores e à toda a equipe do Mestrado Profissional da FGV. Aprofundar técnica e teoria com foco em propostas de aplicabilidade efetiva à realidade atual é definitivamente do que o país precisa. O conhecimento é algo muito caro para ficar adstrito a discussões teóricas, é necessário aplicá-lo para, no nosso caso, promover o aprimoramento dos institutos jurídicos. Obrigada por acreditarem nisso! E digo isso enquanto aluna e como cidadã brasileira, especialmente.

Aos meus colegas de turma, que se tornaram amigos. Aos meus amigos, a quem eu agradeço em nome da Rosane, pelo companheirismo e por constantemente me provarem que o mundo ainda tem jeito porque há pessoas boas nele.

À minha família, meu porto seguro, minha referência.

Obrigada.

(...) temos o direito a ser iguais quando a nossa diferença nos inferioriza; e temos o direito a ser diferentes quando a nossa igualdade nos descaracteriza. Daí a necessidade de uma igualdade que reconheça as diferenças e de uma diferença que não produza, alimente ou reproduza as desigualdades.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **Reconhecer para libertar: os caminhos do cosmopolitismo multicultural**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003, p. 56.

## **RESUMO**

Atualmente a maioria dos países tributa o consumo por meio de um IVA em substituição aos antigos impostos cumulativos sobre bens e serviços. Recentemente o tributo em questão vem sendo denominado de IBS (Imposto sobre bens de serviços) porque, ao analisar-se mais detidamente o conceito de IVA (Imposto sobre Valor Agregado), vê-se que se limita a definir uma técnica de tributação, qual seja, a não cumulativa, de modo que é mais apropriada a referência ao IBS para individualizar o tributo que incide de modo não cumulativo sobre bens e serviços. O IVA moderno (ou IBS) é um tributo de regramento simples, não cumulativo, que incide em cada etapa da produção e comercialização, neutro, e que viabiliza desoneração das exportações e dos investimentos. Considerando-se tais características positivas e o fato do Pis e da Cofins serem vocacionados à tributação sobre o consumo, propõem-se que passem a incidir observando-se a técnica de um IVA. Para que haja uma não cumulatividade efetiva, no entanto, mostra-se imprescindível definir um bom critério de crédito, na medida em que conceitos equivocados do que venha a ser definido como crédito acabam dissipando os aspectos positivos do IVA anteriormente referidos. Verifica-se que o conceito mais adequado de crédito para um IVA nacional é o de crédito financeiro, no qual todo o montante de imposto pago na operação anterior gera crédito, mesmo que não vinculado diretamente à operação que gera a tributação posterior.



## **ABSTRACT**

Most countries now tax consumption through VAT instead of old cumulative taxes on goods and services. More recently, the tax in question has been called Goods and Services Tax (GST) because, in analyzing the concept of VAT (Value Added Tax) more closely, one sees that it merely defines a technique of taxation, that is, the non-cumulative one, so that reference to the IBS is more appropriate to individualize the non-cumulative tax on goods and services. Modern VAT (or TSG) is a simple, non-cumulative tax tribute that focuses on each stage of production and marketing, neutral, and which makes it possible to exempt exports and investments. Considering these positive characteristics and the fact that Pis and Cofins are geared to taxation on consumption, they are proposed to be treated as a real VAT. In order for there to be a non-cumulative effective, however, it is essential to define a good credit criterion, since misconceptions end up dissipating the previously mentioned positive VAT aspects. It appears that the most appropriate concept of credit for a national VAT is that of financial credit, in which the entire amount of tax paid in the previous operation, generates credit, even if not directly linked to the operation that generates the subsequent taxation.

## Lista de tabelas

Tabela 1. Carga tributária por bases de incidência – 2002 .....	20
Tabela 2. Relação entre o valor do contencioso tributário administrativo e o PIB, por país – 2011 (%). .....	22
Tabela 3. Litigiosidade tributária no Brasil: via judicial. Demandas judiciais de natureza tributária contra a União no STJ e STF (com repercussão geral) – PLOA 2015, R\$ bilhões .....	23
Tabela 4. Padrão de incidência tributária setorial.....	244
Tabela 5. Receitas da União. ....	34
Tabela 6. Incidência do tributo a uma alíquota a 15% em todas as fases da cadeia. ....	54
Tabela 7. Incidência do tributo a uma alíquota a 15%, com isenção do tributo na última fase .....	54
Tabela 8. Incidência do tributo a uma alíquota a 15%, com isenção do tributo no varejo. ....	54
Tabela 9. Incidência do tributo a uma alíquota a 15%, com isenção do tributo no atacadista. ....	55
Tabela 10. Tributação residual sobre exportações de mercadorias devida às Contribuições Sociais Cumulativas. ....	65
Tabela 11. IVAs criados com alíquota única. ....	75

## Lista de gráficos

Gráfico 1. PIS/PASEP e COFINS como percentual do PIB – 1991-2008 – MENSAL. .....	355
Gráfico 2. PIB-Brasil Participação por atividades. ....	44

## **Lista de abreviaturas e siglas**

AgR – Agravo Regimental

AI – Agravo de Instrumento

CARF – Conselho de Administração de Recursos Fiscais

CCiF – Centro de Cidadania Fiscal

CF – Constituição Federal

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

FIESP – Federação das Indústrias do Estado de São Paulo

GST – *Goods and Services Tax*

IBS – Imposto sobre Bens e Serviços

ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços

IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

ISS – Imposto sobre Serviços

IVA – Imposto sobre o Valor Agregado

NEF/FGV – Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getulio Vargas

PIS – Programa Integração Social

PLOA – Projeto de Lei Orçamentária Anual

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

VAT – *value-added tax*

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO .....	14
2. O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA).....	16
2.1. IVA: breve conceito.....	16
2.2. Tributação de bens e serviços como objetivo do IVA e as questões do modelo atual.....	19
2.3. Origem no Brasil e no mundo .....	27
3. PIS E COFINS.....	29
3.1. O Estado Brasileiro e a necessidade de arrecadação – Gasto Público.....	29
3.2. Amplo uso das contribuições em detrimento dos impostos .....	32
3.3. Origem da PIS e da Cofins .....	35
3.3.1. PIS .....	35
3.3.2. Cofins .....	36
3.4 PIS e Cofins: receita versus faturamento.....	37
3.5 O PIS e a COFINS como tributos sobre bens e serviços.....	43
4. DETURPAÇÃO DA NÃO CUMULATIVIDADE E O CONCEITO DE CRÉDITO ....	47
4.1. Conceituando a não cumulatividade.....	47
4.2. Necessidade do conceito de crédito para fins de incidência de um tributo não cumulativo compor a regra jurídica que trata da tributação. Importância do conceito de crédito e impossibilidade de quebra da cadeia crédito-débito .....	51
4.3. Crédito físico e crédito financeiro: diferenciação e vantagens do crédito financeiro .....	57
4.3.1. Crédito físico .....	59
4.3.2. Crédito financeiro .....	66
4.4. A sistemática atual da não cumulatividade do PIS e da Cofins e as mudanças propostas.....	69
5. CONCLUSÃO.....	77
6. REFERÊNCIAS.....	79

## 1. INTRODUÇÃO

O objetivo do presente estudo, conforme explicitado no seu título, é o de sugerir um conceito de crédito financeiro a ser adotado para fins de tributação pelo Pis e pela Cofins nos moldes de um Imposto sobre Valor Adicionado.

Para se atingir a meta proposta, inicia-se a exposição buscando definir o que propriamente deve-se entender por IVA. Ao constatar-se que IVA é uma técnica de tributação, qual seja, a não cumulativa, verifica-se que o termo IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) mostra-se mais adequado para se falar num tributo propriamente que incida, de modo não cumulativo, sobre bens e serviços. Neste passo, analisa-se a vocação do IVA para se tributar o consumo, bem como a grande importância desta base de tributação no país. Em seguida, traz-se uma breve exposição da problemática decorrente do intrincado sistema atualmente existente no Brasil para se tributar o consumo, com cinco tributos (Pis, Cofins, ISS, ICMS e IPI).

Passe-se, então, a analisar o Pis e a Cofins, observando-se o aumento da relevância da arrecadação federal mediante cobrança de contribuições em detrimento dos impostos, bem como as causas para tanto. Traça-se um histórico das formas como incidiram ao longo dos anos, inicialmente apenas pela sistemática cumulativa, com o surgimento em 2003 do regime supostamente não cumulativo. Em seguida, o estudo passa a verificar a pertinência de se entender o Pis e a Cofins como tributos incidentes sobre o consumo.

Desenhado o conceito do IVA e constatada a plena viabilidade de se aplicar o PIS e a Cofins como tributos sobre o consumo, passa-se a verificar o que se deve entender por não cumulatividade e como operacionalizá-la. A não cumulatividade, na prática, depende de uma precisa conceituação do modelo de crédito a ser utilizado no sistema. Constata-se, neste aspecto, a existência de ampla discussão na doutrina jurídica sobre a violação da não cumulatividade nas sistemáticas atualmente existentes, de aplicação do conceito de crédito físico. Muito embora haja o reconhecimento da necessidade de se buscar novo conceito para um sistema efetivamente não cumulativo, os juristas acabam não se debruçando para definir o que deveria ser entendido como crédito. Criticam o conceito de crédito atualmente aplicável para fins de não cumulatividade, mas não sugerem um conceito ideal.

Por fim, apesar da pouca base doutrinária sobre o assunto, analisa-se os conceitos de crédito físico e crédito financeiro, concluindo-se que o segundo modelo atende melhor aos anseios de se manter as boas características de um IVA moderno para a incidência do PIS e da Cofins não cumulativos. Por derradeiro, discorre-se sobre a necessidade do conceito não se basear puramente em aspectos jurídicos, mas de observar sua viabilidade operacional, indicando-se a reaproximação das ciências jurídica, econômica e financeira como algo salutar neste aspecto.

## 2. O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA)

O presente item inicia com a busca de um conceito de Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) e sua relação com a não cumulatividade. Passo seguinte, identifica-se a base de tributação do IVA como sendo a tributação sobre o consumo, o que torna oportuno analisar a atual situação da tributação, no Brasil, da referida base. Por fim, apresenta-se um breve relato da origem do IVA no Brasil e no mundo.

### 2.1. IVA: breve conceito

O Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), *conhecido* internacionalmente como *value-added tax* (VAT), em verdade, não se trata de uma espécie de tributo propriamente, mas de uma técnica para tributação. .

Aliomar Baleeiro<sup>1</sup>, após analisar a superposição do ônus tributário em sucessivas etapas de produção e evidenciar o desequilíbrio dela decorrente, descreveu a sistemática da incidência do Imposto sobre Valor Agregado. Trata-se de direito do contribuinte “(...) de abater o imposto já pago pelos componentes do produto final. Ou sobre ela mesma no caso de revenda comercial”<sup>2</sup>. Em outro estudo<sup>3</sup>, o mesmo autor asseverou:

Como, economicamente, o tributo é transferido para o adquirente pelo mecanismo dos preços, acaba sendo suportado, em definitivo, pelo consumidor final. Procura-se, então, propiciar ingressos à Fazenda em cada uma das etapas do processo econômico de produção, distribuição e comercialização, na proporção que cada uma delas incorpora, agrega ou adiciona valor ao produto. Daí a expressão valor adicionado. Mas não existe unanimidade alguma sobre o conceito de valor adicionado nem sobre as técnicas para se chegar ao valor adicionado ou à não cumulatividade.

A técnica de apuração do valor adicionado varia conforme a legislação de cada país e, dentro de um mesmo país, pode ainda ser

---

<sup>1</sup> ALIOMAR, Baleeiro. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000; p. 353-431.

<sup>2</sup> Ibidem, p. 207.

<sup>3</sup> ALIOMAR, Baleeiro. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006; p. 447-460.



diversificada, tudo dependendo das opções legislativas feitas, em razão das funções e das finalidades de que deve servir.

Conceitualmente, portanto, o IVA consiste em técnica não cumulativa de tributação, por meio da qual o tributo pago nas etapas anteriores é abatido das subsequentes. Por ser não cumulativo, permite efetiva desoneração de exportações e dos bens de capital, aspectos positivos e afetos à sua neutralidade, abordados adiante.

Atualmente, a maioria dos países tributa o consumo por meio de um IVA, em substituição aos antigos impostos cumulativos sobre a venda de bens e serviços<sup>4</sup>. Neste aspecto, considerando-se que o IVA deve ser tido como uma técnica de tributação e não propriamente um imposto, o tributo em questão, que incide sobre bens e serviços, vem sendo denominado, com maior propriedade, como Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), ou *Goods and Services Tax* (GST).

A partir da definição do IBS, que incide sobre as diversas etapas de circulação antes de chegar ao consumidor final, e utilizando-se da metodologia do crédito para evitar a cumulatividade, teríamos um conceito específico de tributo. O IBS consiste em imposto não cumulativo, incidente sobre bens e serviços, ao contrário do que acontece com o IVA, cujo conceito remete tão somente à técnica de tributação.

Não obstante a denominação IBS seja mais precisa – eis que além de considerar a técnica não cumulativa, também especifica a venda de bens e serviços como base de tributação –, no decorrer deste trabalho, o termo IVA será utilizado como correspondente. Optou-se pelo termo IVA porque parece ser o mais difundido no país.

---

<sup>4</sup> SAMPAIO, Maria da Conceição. **Tributação do consumo no Brasil: aspectos teóricos aplicados**. In ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro. Economia no setor Público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

Em estudo recentemente divulgado pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)<sup>5</sup>, denominado “*Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços*”, o IVA pode ser conceituado:

O IVA é um imposto não-cumulativo cobrado em todas as etapas do processo de produção e comercialização, garantindo-se, em cada etapa, o crédito correspondente ao imposto pago na etapa anterior. Esta característica do IVA faz com que ele seja um tributo neutro – cuja incidência independe da forma como está organizada a produção e circulação, de modo que o imposto pago pelo consumidor na etapa final de venda corresponde exatamente ao que foi recolhido ao longo de toda a cadeia de produção e comercialização.

A afirmação de que o IVA não é um imposto propriamente, mas sim uma técnica de tributação não cumulativa, fica evidenciada a partir da constatação de que a própria definição de IVA não estabelece uma regra matriz de incidência tributária. Os critérios da hipótese (material, espacial e temporal), assim como os da consequência (pessoal e quantitativo) não são fixados. Contudo, o que não pode variar é sua técnica, que permanece não cumulativa.

Além disso, existe mais de uma forma de se implementar a não cumulatividade<sup>6</sup>. Neste sentido, Maria da Conceição Sampaio<sup>7</sup>, destacou o papel do IVA, presente nas recentes reformas tributárias bem-sucedidas, e levantou a necessidade de estudos aprofundados sobre os modelos viáveis para a tributação sobre o consumo. Dentre os fatores, capazes de influenciar os modelos, indica o que denomina de “métodos de computação do IVA”, relativo aos modelos de crédito para a incidência não cumulativa. A questão a ser aprofundada, basicamente, refere-se ao modo como deve ser operacionalizada a não cumulatividade, e em como fazê-la funcionar na prática.

---

<sup>5</sup> CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços. Nota técnica nº 1.** São Paulo, 2017. Disponível em: <http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2017/08/NT-IBS-v1.1.pdf>. Acesso em: 28 out. 2017.

<sup>6</sup> Na Seção 4, as técnicas de não cumulatividade são esmiuçadas.

<sup>7</sup> SAMPAIO, Maria da Conceição. **Tributação do consumo no Brasil: aspectos teóricos aplicados.** In ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro. Economia no setor Público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

Portanto, muito embora a conceituação do IVA defina a técnica de tributação como não cumulativa, não se define o modo de operacionalização.

## **2.2. Tributação de bens e serviços como objetivo do IVA e as questões do modelo atual**

A preferência do consumo como base para tributação do IVA não é à toa. Admitindo-se que as bases para a tributação se dividem em três grupos – renda, consumo e propriedades<sup>8</sup> – e levando-se em conta as características do IVA, é até mesmo intuitivo apontar o consumo como sendo a base mais adequada para a incidência. Isso porque renda e propriedades, por sua natureza, não admitem o cômputo de valor agregado passível de tributação. Para estas bases é inviável falar em fases de produção, etapas tributáveis de cadeia produtiva e cadeia plurifásica. Assim, sendo característica do IVA incidir de forma plurifásica, natural que tenha por base a tributação sobre o consumo.

Há que se considerar ainda que, no Brasil, a tributação sobre esta base é relevante, principalmente em decorrência de dois fatores: alto volume de arrecadação – ou seja, é uma receita indispensável para o Estado – e viabilidade de tributar uma base mais ampla da população.

Estima-se que, no país, a população ativa economicamente em 2013 era de 101,5 milhões de pessoas. Desse total, apenas 26,1% (ou 26,5 milhões) apresentaram Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda à Receita Federal do Brasil. Parte daqueles que apresentaram estão dentro dos limites de isenção, de modo

---

<sup>8</sup> Para maior aprofundamento sobre as três bases de incidência e suas particularidades, vide: SAMPAIO, Maria da Conceição. **Tributação do consumo no Brasil: aspectos teóricos aplicados**. In ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro. Economia no setor Público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. LEMGRUBER, Andréa. **A tributação do capital: o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e o Imposto sobre Operações Financeiras**. In ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro.(Org.) Economia no setor Público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. KHAIR, Amir Antônio; MELO, Luciane. **O Sistema Tributário e os impostos sobre patrimônio**. In ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro.(Org.) Economia no setor Público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

que menos de ¼ da população economicamente ativa paga Imposto sobre a Renda<sup>9</sup>. A ausência de renda tributável indica que esta fatia da população também não possui propriedades passíveis de tributação, na medida em que a sua baixa renda não lhe permite o acúmulo em propriedades. A pressão por níveis altos de arrecadação não permitiria ignorar 75% do total da população ativa como potenciais contribuintes. A tributação do consumo viabiliza tributar estas pessoas. Tributar o consumo, aliás, é mais relevante para as economias em desenvolvimento especialmente por este infeliz fator.

A seguinte tabela<sup>10</sup> demonstra a distribuição da carga tributária no Brasil por bases de incidência no ano de 2002:

<b>Base de incidência</b>	<b>R\$ (milhões)</b>	<b>% do PIB</b>	<b>% do TOTAL</b>
Vendas e consumo	228.824	17,32	48
Salários e mão de obra	114.710	8,68	24
Renda e lucros	99.165	7,51	21
Patrimônio	14.558	1,10	3
Demais	11.707	1,49	4
<b>TOTAL</b>	<b>476.934</b>	<b>36,10</b>	<b>100</b>

Tabela 1. Carga tributária por bases de incidência – 2002  
Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT).

Percebe-se, a partir da totalidade da carga tributária do país, que 48% dela incide sobre o consumo, 23% sobre renda e apenas 3% sobre patrimônio.

Dada a relevância da tributação do consumo no Brasil, que encontra especial vocação no IVA, não há dúvida da necessidade de estudo e aprofundamento do tema, objetivando-se a simplificação do sistema atualmente existente, no qual o consumo é

<sup>9</sup> Dados retirados do Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira Dados do IRPF 2015/2014 da Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda. Disponível em: <http://www.spe.fazenda.gov.br/noticias/distribuicao-pessoal-da-renda-e-da-riqueza-da-populacao-brasileira/relatorio-distribuicao-da-renda-2016-05-09.pdf>. Acesso em: 28 out. 2017.

<sup>10</sup> SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; ARVATE, Paulo Roberto. **Incidência tributária**. In ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro.(Org.) Economia no setor Público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

tributado por meio de cinco tributos diferentes, o Imposto sobre Serviços (ISS), o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS), o Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), a contribuição para o tributo do Programa Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Dos cinco tributos incidentes sobre o consumo no Brasil, um é de competência Municipal<sup>11</sup> (ISS), o segundo de competência Estadual<sup>12</sup> (ICMS), sendo os três restantes (IPI, PIS e Cofins), de competência de União<sup>13</sup>. Suas bases de incidência – muito embora todas possíveis de classificação como sobre o consumo – são distintas: o primeiro deles, o ISS, incide sobre serviço; o segundo, o ICMS, incide sobre circulação de bens; o IPI incide sobre produtos industrializados; sendo os dois últimos, PIS e Cofins incidentes sobre a receita total. O PIS e a Cofins ainda possuem dois regimes de incidência bastante distintos, cumulativo e não cumulativo. Há também o aspecto extrafiscal do IPI e a necessidade de observância do princípio da essencialidade para o ICMS, o qual, muito embora possua uma legislação nacional de regência, tem regras próprias e específicas para cada um dos Estados e Distrito Federal. O ISS, também com norma geral nacional, essencialmente cumulativo, possui regramento específico em cada um dos 5 561<sup>14</sup> Municípios brasileiros.

A complexidade do sistema é evidente. Cinco tributos com bases distintas, leis esparsas, alíquotas variáveis, benefícios fiscais e regimes especiais. Esse cenário leva o Brasil ao topo da lista entre os países com maior custo para os contribuintes cumprirem a obrigação tributária, contrariando o ideal de se buscar uma tributação ótima. Além de custar caro, esta complexidade excessiva gera litigiosidade, o que corresponde a 23% do PIB, em 2014, conforme dados dispostos abaixo.

<b>País</b>	<b>Contencioso tributário administrativo/PIB</b>	<b>País</b>	<b>Contencioso tributário administrativo/PIB</b>
-------------	--	-------------	--

<sup>11</sup> Art. 156, inciso III, da Constituição Federal.

<sup>12</sup> Art. 155, inciso II, da Constituição Federal.

<sup>13</sup> Art. 153, inciso IV; art. 195, I, da Constituição Federal.

<sup>14</sup> Número total de Municípios no Brasil segundo o IBGE, com dados do ano 2000. Disponível em: [http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/indicadores\\_sociais\\_municipais/tabela1a.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/indicadores_sociais_municipais/tabela1a.shtm). Acesso em: 28 out. 2017.

África do Sul	0,36	Hungria	0,19
Argentina	0,11	Indonésia	0,18
Bulgária	0,04	Itália <sup>1</sup>	6,88
Canadá	0,79	Malta	1,99
Chile	0,09	México <sup>2</sup>	0,21
Chipre	0,05	Nova Zelândia	0,01
Colômbia	0,22	Romênia	0,53
Coréia	0,01	Rússia	0,01
Estados Unidos	0,44		
Brasil (OCDE 2011)			
1,23			
Mediana dos países			
0,20			
Brasil (RFB 2014)			
12,04			

Notas: (1) Não há processo administrativo tributário no país. (2) O dado para o México se refere a 2009. Fonte: OCDE (2013) e RFB.

-> O estoque de processos tributários no CARF e nas DRJs soma R\$ 620 bilhões.

-> Considerando-se o estoque de processos nos tribunais administrativos dos estados de SP (R\$ 85 bi) e MG (R\$ 3 bi), este número ultrapassa R\$ 700 bilhões (14% do PIB).

Tabela 2. Relação entre o valor do contencioso tributário administrativo e o PIB, por país – 2011 (%).

Fonte: MESSIAS, Lorreine. **O elevado grau de litigiosidade tributária no Brasil: diagnóstico e medidas de encaminhamento**. São Paulo, 2014. Disponível em:

<http://nefgv.com.br/files/upload/2014/12/10/o-elevado-grau-de-litigiosidade-tributaria-no-brasil.pdf>.

Acesso em: 29 out. 2017.

Tema da ação	Valor estimado
I) Ações contra a União no STJ	40,0
Empresas controladas no exterior	40,0
Incidência de CSLL e IRPJ sobre os ganhos de entidades fechadas de previdência complementar	NE
Créditos de PIS/COFINS sobre serviços de telecomunicações	NE
Índices de correção monetária sobre depósitos judiciais em causas tributárias	NE
Incidência de contribuição previdenciária sobre o valor referente às férias	NE
II) Ações de repercussão geral no STF-PGFN	418,7
Concessão de benefícios de IR e IPI	118,0
Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS	90,0
COFINS sobre cooperativas	66,9

Inconstitucionalidade da sistemática não-cumulativa da COFINS e majoração de alíquota	60,4
Creditamento na entrada de insumos na Zona Franca de Manaus	35,2
COFINS das companhias seguradoras e instituições financeiras	17,0
Majoração de alíquota na apuração de crédito de PIS devido por prestadoras de serviço do lucro real	15,0
Alíquotas adicionais sobre a folha de salários e a COFINS sobre instituições financeiras	9,0
Contribuição Previdenciária incidente sobre serviços prestados por cooperativas	3,8
PIS sobre a receita de locação de imóveis	3,4
<b>TOTAL</b>	<b>458,7</b>
<b>%PIB</b>	<b>9,0%</b>

Nota: NE corresponde a não estimado. Fonte: PLOA 2015.

-> Estas ações, somadas ao estoque estimado de processos tributários na via administrativa (R\$ 700 bi), formam um contencioso tributário de R\$ 1,1 trilhão.

-> Isto corresponde a 23% do PIB, em 2014.

Tabela 3. Litigiosidade tributária no Brasil: via judicial. Demandas judiciais de natureza tributária contra a União no STJ e STF (com repercussão geral) – PLOA 2015, R\$ bilhões  
 Fonte: MESSIAS, Lorreine. **O elevado grau de litigiosidade tributária no Brasil: diagnóstico e medidas de encaminhamento**. São Paulo, 2014. Disponível em:  
<http://nefgv.com.br/files/upload/2014/12/10/o-elevado-grau-de-litigiosidade-tributaria-no-brasil.pdf>.  
 Acesso em: 29 out. 2017.

Em sua proposta de Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços<sup>15</sup>, o CCIIF apresentou argumentos destacando por que os cinco tributos em questão prejudicam o desenvolvimento do país:

- a. reduz fortemente a produtividade, na medida em que as empresas se organizam de forma ineficiente para minimizar o custo tributário – que pode variar muito dependendo da forma como a produção está organizada;
- b. onera os investimentos e as exportações;
- c. por ser excessivamente complexo, eleva sobremaneira o custo burocrático de apuração e pagamento dos tributos, além de provocar um elevado grau de litígio;
- d. impede os consumidores de conhecerem o montante de tributos incidentes sobre os bens e serviços que adquirem no mercado.

<sup>15</sup> CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços. Nota técnica nº 1**. São Paulo, 2017. Disponível em: <http://www.ccf.com.br/wp-content/uploads/2017/08/NT-IBS-v1.1.pdf>. Acesso em: 28 out. 2017.

Em outro trecho, o mesmo estudo ressaltou os problemas decorrentes da cumulatividade, as restrições ao ressarcimento de créditos e a cobrança do ICMS na origem nas transações interestaduais, fator que fomenta a guerra fiscal.

Além disso, o estudo destacou o fato de a base de incidência destes cinco tributos ser altamente fragmentada, fator já mencionado neste estudo. Esta fragmentação torna inviável cogitar uma efetiva não cumulatividade, na medida em que os tributos não incidem uniformemente sobre toda a cadeia de produção e comercialização.

A seguinte tabela, extraída do estudo citado do CCiF, demonstra esta fragmentação:

	IPI	ICMS	ISS	PIS/Cofins	
				Ñ Cumul.	Cumul
Indústria					
Comércio					
Serviços					
Agropecuária					
Construção Civil					

As áreas destacadas indicam o tipo de incidência mais comum para uma empresa típica do setor.

Tabela 4. Padrão de incidência tributária setorial.

Fonte: CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços. Nota técnica nº 1.** São Paulo, 2017. Disponível em: <http://www.ccf.com.br/wp-content/uploads/2017/08/NT-IBS-v1.1.pdf>. Acesso em: 28 out. 2017

A forma de incidência do IVA, ao longo de toda a cadeia produtiva, de modo uniforme, seria capaz de afastar a fragmentação gerada pelos cinco tributos. Haveria, na verdade, única regra para toda a cadeia produtiva, fator de inegável fomento de simplificação.

A falta de transparência em relação à incidência de tributação do consumo também é agravada frente à realidade brasileira. O fato de termos cinco tributos, alguns incidindo parcial ou totalmente em cascata, cada qual incidindo em etapas diferentes da cadeia produtiva, de modo diretamente relacionado com a forma pela qual o empresário estrutura seu negócio, prejudica o exercício de uma efetiva cidadania fiscal, pois dificulta a identificação sobre o custo efetivo do tributo.



Mesmo que o cidadão tivesse ciência de todas as regras incidentes em cada etapa da produção – e ele não tem –, ainda assim seria inviável chegar a um percentual real e efetivo da tributação. Isto porque, atualmente, a depender da forma como determinado produto é produzido, de eventuais regimes especiais e/ou benefícios fiscais, sua carga tributária final pode variar imensamente. É inviável saber efetivamente o montante de tributo que incidiu no processo produtivo e de circulação.

Maria da Conceição Sampaio<sup>16</sup> demonstra numericamente que um imposto em cascata<sup>17</sup>, que incide à alíquota de 10%, num hipotético processo produtivo de apenas três estágios, resulta em alíquota de 33%. Essa hipótese considera um limite superior e parte-se do pressuposto de que o tributo é totalmente repassado para a etapa seguinte.

No entanto, mesmo já não ocorre com o IVA: por ser não cumulativo, o montante final de tributo pago pelo consumidor é exatamente o total daquilo que foi recolhido ao fisco durante toda a cadeia produtiva e de comercialização. O cidadão tem a exata informação sobre o *quantum* de tributo incide nas suas compras. Nesse sentido, é relevante destacar que o sistema tributário “(...) deve ser concebido de modo que o indivíduo possa verificar o que está pagando e avaliar com precisão se o sistema está refletindo as suas preferências”<sup>18</sup>.

A incidência em cascata, característica do tributo cumulativo, prejudica investimentos no setor produtivo, assim como dificulta a desoneração das exportações. Isto porque é muito difícil saber precisamente o que incidiu de tributo

---

<sup>16</sup> SAMPAIO, Maria da Conceição. **Tributação do consumo no Brasil: aspectos teóricos aplicados**. In ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro.(Org.) Economia no setor Público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

<sup>17</sup> Marcelo Lettieri Siqueira conceitua tributo cumulativo nos seguintes moldes: “Um tributo é dito cumulativo quando é cobrado em diversas etapas do processo produtivo, de forma que haja a cobrança sobre uma base que contém o tributo cobrado em etapas anteriores, ou seja, a cobrança de tais tributos, quando não é acompanhada de mecanismos de compensação dos montantes cobrados nas etapas anteriores das cadeias de produção, produz um quadro de incidência em cascata. Há um consenso geral de que isso gera distorções sobre a alocação de recursos e deteriora a capacidade de competição dos produtos nacionais”. SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; ARVATE, Paulo Roberto. **Incidência tributária**. In ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro.(Org.) Economia no setor Público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

<sup>18</sup> STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the Public Sector**. 3ª edição. Nova Iorque: Ed Parsons, 2000.

antes da exportação ou no processo produtivo do bem de capital, informação necessária para uma perfeita desoneração. O país perde em competitividade em termos de precificação para exportação e em investimentos de médio e longo prazo.

Com o IVA, o que será tributário é o consumo; não a produção ou a exportação. Neste sentido, os ensinamentos de Fernando Rezende<sup>19</sup>:

Outras exigências da integração econômica e da modernização produtiva são a plena desoneração dos investimentos e das exportações. A concessão de crédito integral relativo ao imposto incidente sobre a aquisição de bens de capital é a forma recomendada para promover a desoneração dos investimentos. No caso das exportações, a generalização do princípio do destino nas vendas externas resolverá o problema.

(...)

O que deve ser objeto de tributação é o consumo, e não a produção ou a exportação – essa é a tese que fundamenta a proposta do IVA. A exportação gera renda, que transforma-se em consumo. O efeito multiplicador da renda gerada na atividade exportadora, do ponto de vista do consumo e da receita fiscal, depende de um complexo de fatores relacionados à estrutura produtiva e aos fluxos de comércio.

(...)

Exonerar exportações não é um benefício fiscal, é um ato de coerência. A compensação pela não-incidência de impostos domésticos nas vendas para o exterior dá-se pelo estímulo ao aumento da renda e do consumo (...)

O sistema atual também falha ao não ter a característica de neutralidade, interferindo drasticamente na estruturação de negócios no país, forçando formação de estruturas muitas vezes menos eficientes em termos de produtividade para haver favorecimento em termos fiscais. E isto ocorre não para se lucrar mais, necessariamente, mas muitas vezes para viabilizar economicamente a atividade. O seguinte exemplo, extraído de estudo desenvolvido pelo IPEA<sup>20</sup>, descreve essa situação:

---

<sup>19</sup> REZENDE, Fernando. **A Moderna Tributação do Consumo**. Reforma Fiscal Coletânea de Estudos Técnicos. In MATTOS FILHO, Ary Oswaldo. (Coord.). Volume II, Sinergy Editoração Eletrônica S/A Ltda., 2009. p. 355.

<sup>20</sup> VARSANO, Ricardo; et al. **Substituindo o PIS e a COFINS - e por que não a CPMF? Por uma Contribuição Não-Cumulativa**. Brasília: IPEA, 2001.

Um exemplo bem conhecido é o caso da terceirização. O imposto cumulativo é capaz de inibir sua adoção, ainda que esta seja a escolha eficiente, posto que a tarefa terceirizada sofre uma tributação que não existiria se ela fosse executada na própria empresa. Assim, o imposto induz à execução internamente de tarefas que, na sua ausência, teriam menor custo se encomendadas a outros agentes. Em outras palavras, o tributo provoca a integração vertical ineficiente da produção.

Esse sistema, portanto, é custoso, de modo que aumentar puramente a tributação neste aspecto não se mostraria viável. Entretanto, a melhoria na eficiência da arrecadação poderia e deveria ser pensada e aplicada. Propõe-se, portanto, simplificar o sistema atual, instituindo-se o PIS e a Cofins, como verdadeiro IBS<sup>21</sup>, incidindo com a técnica da não cumulatividade do IVA.

### 2.3. Origem no Brasil e no mundo

A França foi o primeiro país a adotar o IVA, em 1954. O Brasil adotou esta sistemática de tributação já em 1967, mediante a implantação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM). Considerada uma ousadia à época, eis que não havia segurança quanto à existência de estrutura da administração para suportar as mudanças, a alteração mostrou-se bem-sucedida, seja em relação à boa adaptação da estrutura administrativa dos Estados, seja quanto ao resultado da arrecadação, com expansão das receitas estaduais.

Em virtude de seu pioneirismo, somado à forma como a legislação vem sendo alterada nos últimos anos – sem que tenham sido incorporados elementos simplificadores na apuração do tributo; pelo contrário, com adoção de normas cada vez mais complexas, permeadas pelos mais diversos tipos de exceções, em especial aqueles decorrentes da Guerra Fiscal<sup>22</sup> –, a sistemática adotada sem dúvida merece

---

<sup>21</sup> Como verdadeiro IBS no sentido de observar as características e técnicas da incidência, não necessariamente observando-se a repartição de receitas prevista na Constituição Federal para os impostos.

<sup>22</sup> Neste sentido, vide artigo produzido no âmbito das pesquisas desenvolvidas no NEF/FGV Direito SP: CANADO, Vanessa Rahal; BARTHEM NETO, Hélio. **Momento é propício para uma reforma**

aperfeiçoamento. Além disso, o nível de complexidade que as regras do ICMS atingiram pode indicar um grau cada vez maior de distanciamento de seu caráter não cumulativo.

Neste sentido, Eurico Marcos Diniz de Santi e Taisa Silva Reque<sup>23</sup> asseveram:

Pontes de Miranda definindo o mundo jurídico adverte: no direito, o cindir é desde o início. As patologias do federalismo fiscal brasileiro, sedimentadas na jurisprudência do STF, revelam um modelo institucional doente entrecortado por 27 legislações distintas de ICMS, povoadas por múltiplos regimes especiais para cada um dos 56 setores da economia e que disputam conceptualmente a competência tributária pela cisão abstrata entre mercadorias/serviços com 5.760 municípios. O resultado dessa combinatória de sistemas de normas jurídicas é assustador:  $27 \times 56 \times 5760 = 8.709.120$  sistemas que se entrelaçam.

Não obstante, o conhecimento adquirido e a identificação da problemática em torno do atual ICMS permitem, no país, uma boa base para o desenvolvimento de um sistema mais eficiente para a propositura de um IVA efetivo. É necessário aprender com os erros, neste aspecto.

Em termos globais, o IVA ganhou destaque na Europa no período pré formação do bloco comum Europeu, em decorrência da harmonização fiscal mostrar-se indispensável para a consolidação do processo de integração. Foi a neutralidade viabilizada pela sistemática não cumulativa que demandou sua implementação na Europa pré-unificação, eis que permitiu que as exportações não fossem oneradas, viabilizando livre comércio mais equilibrado entre os países do bloco comum<sup>24</sup>.

---

**profunda na tributação indireta.** Conj. 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-mai-21/momento-propicio-reforma-profunda-tributacao-indireta>. Acesso em: 28 out. 2017.

<sup>23</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de; REQUE, Taisa Silva. **Arquitetura da destruição: o ICMS e seus 8.709.120 sistemas.** Jota, 24 jun. 2015. Disponível em: <https://jota.info/artigos/arquitetura-da-destruicao-o-icms-e-seus-8-709-120-sistemas-24062015>. Acesso em 28 out. 2017.

<sup>24</sup> Fernando Rezende. **A Moderna Tributação do Consumo.** Reforma Fiscal Coletânea de Estudos Técnicos, Coord. Ary Oswaldo Mattos Filho, Volume II, Sinergy Editoração Eletrônica S/A Ltda., 2009. P. 355; e DIAS, Abel Alexandre Vilaça. **O Sistema Comum do IVA. A harmonização do IVA na União Europeia e a importância do princípio da tributação na origem.** Tese- Pós-Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade de Porto. Porto, 2005.

### 3. PIS E COFINS

Antes de adentrar no principal objetivo deste estudo, relativo à proposta de sistemática dos créditos para o PIS e Cofins nos moldes de um IVA, mais precisamente um IBS, se faz necessário demonstrar que o PIS e a Cofins podem se amoldar para incidirem enquanto tributos sobre o consumo.

Para tanto, é preciso conhecer a origem destes dois tributos e os caminhos que os levaram a caracterizarem-se efetivamente como tributos sobre consumo.

Para traçar um histórico sobre o PIS e a Cofins, necessário contextualizar a evolução destes tributos numa realidade de constante pressão para manutenção de níveis altos de arrecadação, o que contribuiu para certo excesso, por parte da União, na utilização das contribuições como fonte de receitas.

Na sequência, após um breve histórico da evolução legislativa do PIS e da Cofins, passa-se a descrever suas características para verificar se podem ser consideradas como tributos sobre consumo.

#### 3.1. O Estado Brasileiro e a necessidade de arrecadação – Gasto Público

Muito embora não haja efetivamente um consenso em relação à denominação mais apropriada para o modelo de Estado brasileiro estabelecido pela Constituição Federal de 1988<sup>25</sup>, evidente que se trata de um Estado de razoável grandeza<sup>26</sup>.

O amplo rol de Direitos e Garantias Fundamentais estabelecido pelo Título II da Constituição Federal, muitos deles a serem suportados pelo Estado, de modo exclusivo ou não, além da grande estrutura que compõe a organização dos Estados e dos Poderes, tratadas pelos Títulos III e IV, somados às funções de Defesa do Estado, geram, sem qualquer dúvida, gastos consideráveis. A necessidade de

---

<sup>25</sup> Sobre as controvérsias acerca da Constituição de 1988 ser uma Constituição do Estado Social vide BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 379.

<sup>26</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Constituição brasileira: Modelo de Estado, Estado democrático de direito, objetivos e limites jurídicos. In: **Parcerias Estratégicas** v.1, nº 4, 1997; SILVA, José Afonso da. O Estado democrático de direito. **Revista dos Tribunais** nº 635, 1988, p. 7 e ss.;

financiamento da dívida pública e o desperdício<sup>27</sup> de recursos públicos tornam os gastos do Estado ainda maiores.

Em 2017, de acordo como previsto na Lei nº 13.414, de 10 de janeiro de 2017, a receita da União para o exercício financeiro foi estimada no montante de R\$ 3.505.458.268.409,00 (três trilhões, quinhentos e cinco bilhões, quatrocentos e cinquenta e oito milhões, duzentos e sessenta e oito mil, quatrocentos e nove reais), sendo a despesa fixada em igual valor<sup>28</sup>.

Em agosto de 2017, data da última atualização deste trabalho no aspecto ora tratado, o Executivo Federal já trabalhava com a perspectiva de déficit primário de R\$ 139 bilhões, reconhecendo a queda de arrecadação, atribuída ao mau desempenho da economia (recessão)<sup>29</sup>.

Não se pretende aqui entrar no debate sobre a necessidade de otimização dos gastos. Entretanto, por mais que se melhore a gestão e aplicação dos valores do orçamento, as despesas públicas continuarão a ser expressivas. O alto custo do Estado brasileiro não decorre tão somente de ineficiência, mas precipuamente pelo tamanho do Estado necessário para atender o que lhe foi atribuído pela Constituição Federal<sup>30</sup>.

---

<sup>27</sup> Há que se considerar o desperdício, decorrente de pouca eficiência, além da perda de recursos decorrentes de corrupção, que, por sua natureza, pode ser de difícil recuperação e retorno aos cofres públicos.

<sup>28</sup> “CF. Art. 165. (...) § 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.”

<sup>29</sup> Governo quer rever meta fiscal, mas Meirelles não admite mudança. In **Agência O Globo**, 25 jul. 2017. Disponível em: <http://www.valor.com.br/brasil/5052664/governo-quer-rever-meta-fiscal-mas-meirelles-nao-admite-mudanca>. Acesso em: 29 out. 2017.

<sup>30</sup> Os gastos sociais no Brasil são reconhecidamente altos. De acordo com os dados do Orçamento Social da União, o gasto social do governo em 2000 totalizou R\$ 170.7 bilhões, o equivalente a 15,7% do PIB – uma proporção alta relativamente a outros países\*.

Considerando o alto custo do Estado brasileiro, enquanto mantida a mesma ordem constitucional, importante destacar, conforme bem observa Francisco Humberto Vignoli, a relevância de atrelar Planejamento e Orçamento<sup>31</sup>:

É da tradição brasileira na área de finanças públicas associar Planejamento ao Orçamento e, nesse sentido, a CF/88 reafirmou o quanto disposto na Lei nº 4.320 e no Decreto Lei 600/67 os quais lançaram as bases fundamentais para a implantação do Orçamento Programa no Brasil. A primeira, ao estabelecer as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços das entidades governamentais, padronizou para a União, estados, Distrito Federal e municípios, o Modelo Orçamentário Brasileiro, enquanto que o DL 200/67, estabeleceu a forma de organização do Setor Público, além de colocar o Planejamento como um dos princípios fundamentais de orientação da administração federal e, por extensão, da administração estadual e municipal.

A CF/88 estabeleceu o arcabouço legal da relação entre planejamento e orçamento, apresentando inovações importantes que sedimentaram referida relação, tais como o Plano Plurianual (PPA) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) impôs normas de Planejamento e Controle das Contas Públicas, estabelecendo critérios transparentes para a estimativa da Receita e severos controles da Despesa Pública, definindo o conteúdo da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), determinando modificações na elaboração do Orçamento Programa (Lei Orçamentária Anual – LOA) e em todo o processo de prestação de contas e fiscalização, buscando assegurar a transparência na gestão fiscal.

A Lei nº 13.414, já mencionada, em seu art. 2º detalha as fontes da receita prevista para o ano de 2017:

Art. 2º A receita total estimada nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social é R\$ 3.415.431.200.238,00 (três trilhões,

---

\* Entre os países latino americanos que, em proporção ao PIB, mais gastam nas áreas sociais são: Chile (13,4%), México (13,1%), Colômbia (12%) e Equador (11,1%).  
CAVALIERI, Claudia Helena e PAZELLO, Elaine Toldo. **Efeito Distributivo das Políticas Sociais**. In ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro.(Org.) Economia no setor Público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 431.

<sup>31</sup> VIGNOLI, Francisco Humberto. **Legislação e execução orçamentária**. In ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro.(Org.) Economia no setor Público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 165.

quatrocentos e quinze bilhões, quatrocentos e trinta e um milhões, duzentos mil, duzentos e trinta e oito reais), incluindo a proveniente da emissão de títulos destinada ao refinanciamento da dívida pública federal, interna e externa, em observância ao disposto no art. 5º, § 2º, da Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, na forma detalhada nos Anexos a que se referem os incisos I e VIII do art. 10 desta Lei e assim distribuída:

I - Orçamento Fiscal: R\$ 1.800.923.807.399,00 (um trilhão, oitocentos bilhões, novecentos e vinte e três milhões, oitocentos e sete mil, trezentos e noventa e nove reais), excluída a receita de que trata o inciso III deste artigo;

II - Orçamento da Seguridade Social: R\$ 668.099.666.174,00 (seiscentos e sessenta e oito bilhões, noventa e nove milhões, seiscentos e sessenta e seis mil, cento e setenta e quatro reais); e

III - Refinanciamento da dívida pública federal: R\$ 946.407.726.665,00 (novecentos e quarenta e seis bilhões, quatrocentos e sete milhões, setecentos e vinte e seis mil, seiscentos e sessenta e cinco reais), constantes do Orçamento Fiscal.

Percebe-se que a principal fonte de receita da União é a arrecadação tributária. Note-se que a terceira fonte de receita, única de origem não tributária, não chega a representar metade das receitas tributárias.

Para atender aos objetivos descritos pelo orçamento, é preciso receita compatível, que, por sua vez, depende majoritariamente de forte arrecadação tributária. Estando o Orçamento vinculado ao Planejamento, impossível, no Brasil, conceber um Planejamento que prescindia de uma arrecadação alta. Tem-se, portanto, que no Brasil uma alta arrecadação tributária é mandatória<sup>32</sup>.

A manutenção de níveis altos de arrecadação, num país emergente como o Brasil, certamente não é uma missão fácil. Há que se buscar, portanto, eficiência também na arrecadação, eis que sabidamente o simples ato de se aumentar um determinado tributo não garante maior arrecadação.

### **3.2. Amplo uso das contribuições em detrimento dos impostos**

Evidenciada, no item anterior, a necessidade de manter índices de arrecadação no Brasil compatíveis com os objetivos orçamentários, quer-se tratar no presente item

---



sobre a estratégia adotada pela União Federal para potencializar sua própria arrecadação, o que ocorre por meio das contribuições.

Um breve parêntese deve ser feito para esclarecer que, neste breve item, a menção genérica às contribuições é feita para referir as contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, todas sujeitas ao regime do art. 149 da Constituição Federal<sup>33</sup>. Atribui-se maior destaque aos dois primeiros grupos, em virtude de sua representatividade em termos de arrecadação.

Ao aumentar um determinado imposto, o Executivo Federal pode gerar, perante seu eleitorado, o mesmo desgaste que aumentar uma contribuição. No entanto, há que se considerar que os frutos do aumento dos impostos são partilhados entre os entes da Federação<sup>34</sup>, ao passo que a arrecadação advinda das contribuições fica integralmente com a União. Assim, tendo-se em conta a necessidade de busca por maior quantidade de recursos para a União, considera-se como natural a preferência do Executivo Federal pela arrecadação via contribuições.

Essa tendência de preferência pelas contribuições foi acentuada na medida em que houve a crescente desvinculação das receitas originadas das contribuições<sup>35</sup>, permitindo então à União maior liberdade na destinação destes recursos.

---

<sup>33</sup> Sobre a classificação e a utilização do termo contribuição presente na Constituição Federal de 1988 vide o artigo escrito por CANADO, Vanessa Rahal. **Aspectos Gerais das Contribuições**. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. (Coord.) Tributação do Setor Industrial, São Paulo: Saraiva, 2013.

<sup>34</sup> São destinados aos Municípios, Estados e Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem (art. 157, inciso I; e, art. 158, inciso I, CF).

Cabe ainda aos Estados e ao Distrito Federal 20% (vinte por cento) do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

Pertencerá aos Municípios 50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural (Art. 158. Inciso II, CF).

O art. 159 da CF, por sua vez, determina a repartição de 48% da receita tributária do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre produtos industrializados.

<sup>35</sup> Cf. Emendas Constitucionais n°s 01/94, 10/96, 17/97, 27/2000, 93/2016.

Nesse sentido, veja-se o seguinte quadro evolutivo, o qual demonstra a previsão de arrecadação pelo Governo Federal, em reais. A arrecadação com contribuições é maior que a de impostos, taxas e contribuições de melhoria, o que ressalta seu papel como fonte de receita relevante para os cofres públicos:

<b>Ano</b>	<b>Total de Receitas da União</b>	<b>Contribuições</b>	<b>Impostos, Taxas e Contribuições De Melhoria</b>
2017	3.414.382.614.681,84	792.634.516.777,00	506.229.240.505,00
2016	2.839.717.761.408,52	776.230.219.527,00	500.334.867.530,00
2015	2.878.829.655.613,92	768.206.926.757,00	453.352.263.181,00
2014	2.392.131.409.004,23	703.128.905.649,00	443.898.114.835,00
2013	2.174.650.946.322,04	658.606.236.907,00	418.818.499.605,00
2012	2.157.942.858.157,15	607.836.725.375,00	403.725.419.115,00
2011	1.971.379.004.702,88	537.146.864.332,00	347.539.622.211,00
2010	1.770.678.829.129,08	479.505.946.013,00	293.540.984.761,00
2009	1.584.953.815.939,56	431.990.476.626,00	289.838.529.019,00

Tabela 5. Receitas da União.

Fonte: elaboração própria, tendo por base as informações extraídas do Portal da Transparência do Governo Federal<sup>36</sup>.

Sem necessidade de repartir as receitas e com maior liberdade para destinar os recursos, a preferência pela tributação por meio de contribuições se tornou evidente na prática: entre 1980 e 2005, percebe-se que houve queda de 70% (setenta por cento) para 40% (quarenta por cento) da participação do IR e do IPI no total arrecado pela União<sup>37</sup>.

<sup>36</sup> Disponível em: <http://www.portaldatransparencia.gov.br/receitas/>. Acesso em: 29 out. 2017.

<sup>37</sup> ESTUDO do IPEA sugere dividir contribuições com Estados. **O Estado de São Paulo**, 25 Jan. 2007. Disponível em: <http://politica.estadao.com.br/noticias/geral,estudo-do-ipea-sugere-dividir-contribicoes-com-estados,20070125p27160>. Acesso em: 29 out. 2017.

A crescente participação do PIS e Cofins, em termos de percentual de arrecadação, decorreu do aumento da carga tributária em relação a tais contribuições e não de redução quanto às demais bases tributadas:

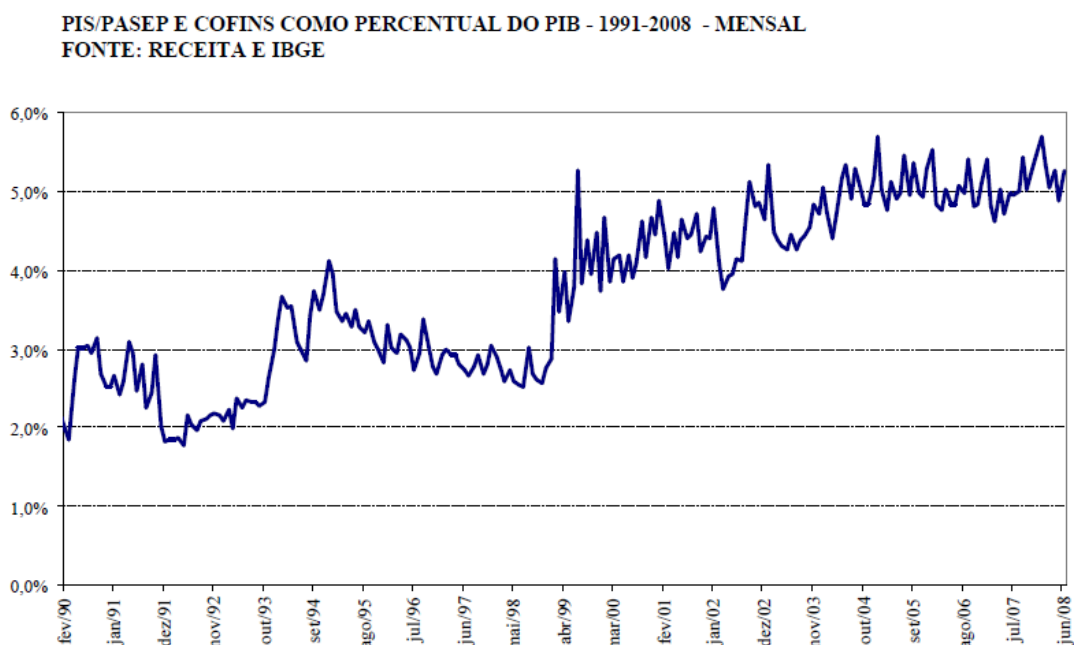


Gráfico 1. PIS/PASEP e COFINS como percentual do PIB – 1991-2008 – MENSAL.  
 Fonte: IBGE

### 3.3. Origem da PIS e da Cofins

Restando expostas, mesmo que de maneira concisa, as causas para o aumento da importância das contribuições no quadro arrecadatório da União, insta tratar especificamente das contribuições objeto do presente estudo: a contribuição ao PIS e à Cofins.

#### 3.3.1. PIS

A contribuição ao PIS foi instituída pela Lei Complementar nº 7/70. O Programa de Integração Social (PIS) é “destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas” (art. 1º da Lei nº 7/70), e deve ser “executado mediante Fundo de Participação, constituído por depósitos efetuados

pelas empresas na Caixa Econômica Federal” (art. 1º da Lei nº 7/70), depósitos estes feitos por duas parcelas: a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda devido – que variou de 2 a 5% – e; a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento – a alíquota variou de 0,15 a 0,5% (art. 3º da Lei 7/70).

Conforme observa Elidie Palma Bifano<sup>38</sup>, o PIS nasceu como tributo cumulativo e era considerado como uma obrigação de natureza trabalhista. Foi criado sob a égide da Constituição Federal de 1969, sujeito à vinculação da arrecadação de tributos a órgãos, fundos ou despesas e, portanto, com natureza tributária. Essa situação perdurou até a Emenda Constitucional nº 8/77, quando as contribuições sociais passaram a sofrer distinção, perdendo sua natureza tributária.

Em 1988, os Decretos nºs 2.445 e 2.449 alteraram a sistemática de apuração do PIS. Estes diplomas tiveram sua eficácia suspensa pela Resolução nº 49 do Senado Federal, após a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 148.754-2/210/RJ.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o art. 239 recepcionou expressamente o PIS, que a partir dessa nova ordem constitucional voltou a possuir caráter de tributo. Em seguida, em 1998, a Lei nº 9.718 estabeleceu nova base de cálculo para o PIS, que passou a incidir, de modo cumulativo, sobre a receita bruta.

### 3.3.2. Cofins

A Cofins, por sua vez, já nasceu sob a égide da Constituição Federal de 1988 e com fundamento em seu art. 195, inciso I, alínea b, como contribuição devida à seguridade social. Sempre possuiu, portanto, natureza tributária. Conforme previsto pela Lei Complementar nº 70/1991, sua base de cálculo era o faturamento das sociedades, assim entendido como “a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza”<sup>39</sup>.

---

<sup>38</sup> BIFANO, Elidie Palma. **Incidência e Apuração do PIS e da Cofins: noções fundamentais no regime cumulativo e no regime não cumulativo. Incidência monofásica.** In SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. (Coord.) Tributação do Setor Industrial, São Paulo: Saraiva, 2011.

<sup>39</sup> Sobre os dilemas do alcance deste conceito, vide CANADO, Vanessa Rahal. **Cofins, Aspectos Teóricos e práticos.** São Paulo: Saraiva, 2011.

Em 1998, a Lei nº 9.718 modificou a base de cálculo da Cofins, que também passou a incidir sobre a receita bruta.

### **3.4 PIS e Cofins: receita *versus* faturamento**

Na sistemática cumulativa estabelecida pela Lei nº 9.718, o PIS e a Cofins incidiam às alíquotas de sessenta e cinco centésimos por cento (0,65%) e três por cento (3%), respectivamente, sobre a “receita bruta”. A mesma norma, em seu art. 3º, §1º, entretanto, definiu que seria receita bruta “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”.

A lei, como visto, equiparou receita bruta à receita total, de modo que o PIS e a Cofins passaram a incidir sobre receitas não operacionais, tais como receitas financeiras, indenizações e *royalties*. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar o Recurso Extraordinário nº 357.950-9, considerou a norma inválida, eis que em desacordo com a redação original do artigo 195, inciso I, da Constituição Federal.

Deste modo, a base de cálculo do PIS e da Cofins não cumulativo é a receita bruta, assim entendida como o produto da venda de bens e serviços, sendo inviável a aplicação do conceito de receita total, que abrangeria outras receitas não operacionais.

A interpretação do Supremo Tribunal Federal exclui a interpretação de faturamento como simples ato de emitir faturas. Segundo a interpretação dada pelo Supremo Tribunal, o faturamento (i) é, portanto, produto, e não processo (é resultado do eventual ato de emitir faturas, e não o próprio ato) e (ii) decorre de quaisquer tipos de negociações que pratique a empresa para vender seus produtos ou prestar serviços (independente da emissão especificamente de faturas). Além disso, equiparou a expressão ao conceito de “receita bruta” contabilmente falando ...

Conforme observa Vanessa Rahal Canado<sup>40</sup>, no trecho de seu estudo acima transcrito, durante a vigência da Lei nº 9.718, a base de tributação do PIS e da Cofins foi a venda de produtos ou serviços, considerada a interpretação da norma conforme a Constituição Federal, segundo decisão do STF.

É preciso esclarecer que, ao estabelecer uma base de tributação correspondente à venda de produtos e serviços, a Lei nº 9.718 transformou o PIS e a Cofins em tributos incidentes sobre consumo. Isso ocorreu em virtude do desenvolvimento, pela doutrina e jurisprudência, de conceito para receita bruta que fosse compatível com as limitações constitucionais para a incidência de contribuições. De todo modo, a experiência do período citado mostra a possibilidade de amoldar PIS e Cofins como tributos sobre consumo.

A autorização para utilização de uma base de cálculo mais ampla, incluindo a receita total – e, portanto, indo além da tributação apenas sobre o consumo –, ocorreu com a Emenda Constitucional nº 20, promulgada em 15 de dezembro de 1998, posteriormente à Lei 9.718, que é de 27 de novembro do mesmo ano.

A Lei nº 10.637, de 2002, instituiu o regime supostamente<sup>41</sup> não cumulativo para o PIS. Referido diploma legal trata de conversão em lei da Medida Provisória nº 66 do mesmo ano. Na exposição de motivos da citada Medida Provisória, o então Ministro de Estado da Fazenda, Pedro Sampaio Malan, expressamente informou que

(...) 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>40</sup> CANADO, Vanessa Rahal. **Pis e Cofins: Regimes Contábeis de Reconhecimento de Receitas, Receitas Financeiras e Exclusões de base de cálculo.** In SANTI, Eurico Marcos Diniz de; AMARAL, Gustavo da Silva; CANADO, Vanessa Rahal. (Coord.) *Direito Tributário: Tributação do setor comercial.* São Paulo: Saraiva, 2011. p. 307.

<sup>41</sup> Diz-se supostamente porque, como se verá adiante, não se trata de um sistema efetivamente não cumulativo.

Sob o argumento de não colocar em risco o equilíbrio das contas públicas e a necessidade de observar a Lei de Responsabilidade Fiscal, assim como não prejudicar setores específicos da economia, Malan explicou que foi mantido o sistema cumulativo para algumas atividades, ressaltando, entretanto, que para a nova sistemática da apuração do PIS

(...) a alíquota foi fixada em 1,65% e incidirá sobre as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, admitido o aproveitamento de créditos vinculados à aquisição de insumos, bens para revenda e bens destinados ao ativo imobilizado, ademais de, entre outras, despesas financeiras.

A exposição de motivos da Medida Provisória nº 135/2003, que instituiu a Cofins – supostamente<sup>42</sup> não cumulativa –, foi mais além, na medida em que tratou da “(...) instituição da não-cumulatividade na cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS”. No texto, ainda é asseverado que:

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.

(...)

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.

---

<sup>42</sup> Diz-se supostamente porque, como se verá adiante, não se trata de um sistema efetivamente não cumulativo.

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.

Os motivos expostos correspondem ao que se espera de um tributo não cumulativo. A alíquota para a Cofins supostamente não cumulativa foi fixada em 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), sendo que a Medida Provisória nº 135/2003 foi convertida, no mesmo ano, na Lei nº 10.833.

A Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, alterou o art. 195 da Constituição Federal, incluindo o § 12 e estabelecendo que “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”. Ou seja, a previsão de não cumulatividade para o Pis e a Cofins, já prevista na legislação ordinária por meio das Leis nºs 10.833 e 10.637, ficou expressa constitucionalmente, com a possibilidade de ser instituída apenas para setores determinados de atividade econômica. A garantia de não cumulatividade, ao menos para determinados setores de atividade econômica, passou a ser constitucional.

Atualmente subsistem a sistemática cumulativa e a não cumulativa, para o PIS e para a Cofins. Como será tratado adiante, mesmo a sistemática denominada não cumulativa guarda cumulatividade na sua incidência. De modo geral, pode-se dizer que são os dois sistemas gerais existentes. Não obstante, há, também, casos específicos de não incidência, de substituição tributária, assim como hipóteses de incidência monofásica. Estes casos, por tratarem de exceções e de hipóteses restritas de aplicação – e não propriamente de sistemas – não serão objeto de aprofundamento.



A sistemática cumulativa remanesce com alíquotas de 0,65% e 3%, para PIS e Cofins, respectivamente. Conforme disposto no art. 8º, da Lei nº 10.637, o sistema cumulativo ainda é aplicável, entre outros, para as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, além de atividades determinadas expressamente elencadas em lei.

A sistemática supostamente não cumulativa, por sua vez, também se encontra em vigor, com alíquotas de 1,65% e 7,6% para PIS e Cofins, respectivamente.

Como visto, o PIS e a COFINS inicialmente incidiram sobre faturamento e, em seguida, passaram a tributar a receita bruta. Tendo em vista que receita bruta, para fins de aplicação da Lei nº 9.718 – relativo ao regime cumulativo, portanto –, corresponde à soma das operações com bens e serviços, difícil negar o fato de que o PIS e da Cofins incidiam sobre o consumo (bens + serviços).

No regime não cumulativo, instituídos em 2002 e 2003, a base sempre foi mais ampla, indo além dos bens e serviços, incluindo-se receitas não operacionais. Nessa situação, há efetivamente algum distanciamento entre aquilo que seria uma tributação de consumo e uma aproximação do que seria uma tributação sobre renda. Tributa-se, em realidade, a receita total. Neste sentido, são elucidativos os argumentos desenvolvidos pelo CCiF<sup>43</sup>:

Ao instituir os regimes não cumulativos do PIS (2002) e da COFINS (2003), a legislação novamente fez referência à receita total, mas, desta vez, a CF/88 já estava alterada pela EC 20. Ao migrar a tributação do PIS e da COFINS da receita bruta para a receita total, a legislação passou a trazer elementos da tributação da renda, como o resultado positivo de equivalência patrimonial, o resultado positivo de variação cambial, a tomada de créditos sobre encargos de depreciação etc. Não é por acaso que o atual conceito de insumo sedimentado pelo CARF utiliza um critério intermediário entre a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o conceito de despesa necessária do Imposto de Renda. Isso distanciou, na prática, o PIS e a COFINS da tributação sobre o consumo.

Na teoria já existe essa distância na eleição do fato gerador: enquanto os impostos sobre o consumo (ISS e ICMS) incidem sobre as

---

<sup>43</sup> Cf. CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **É possível implementar diretrizes do IBS na reforma do PIS?** 27 jun. 2017. Disponível em: [http://www.agenciaplat.com.br/testebd/wp-content/uploads/2017/06/Nota\\_Tecnica\\_Renda.pdf](http://www.agenciaplat.com.br/testebd/wp-content/uploads/2017/06/Nota_Tecnica_Renda.pdf). Acesso em: 29 out. 2017.

atividades da empresa, o PIS e a COFINS incidem sobre o produto dessas atividades. Como adiantado no item 3, na prática essa distância não existe quando se tributa o faturamento ou a receita bruta pelo regime de competência. Entretanto, essa diferença prática aparece quando se tributa o resultado de outras atividades empresariais, como as receitas financeiras, capturadas para viabilizar a tributação da renda.

De outro lado, a tributação da receita total permite a tributação das operações com ativo não circulante (venda de ativos imobilizados, participações societárias e ativos intangíveis), que hoje não são capturadas pela incidência do ISS e do ICMS. A receita dessas operações não é sequer tributada pelo PIS e pela COFINS, que desde a Lei 9.718, são excluídas da base de cálculo. Ou seja, o PIS e a COFINS incidentes sobre receita total unem-se à tributação da renda quando incluem resultados financeiros e afastam-se da tributação sobre o consumo quando excluem os resultados chamados não operacionais.

A lei nº 12.973<sup>44</sup>, de maio de 2014, novamente alterou a base de cálculo do PIS e Cofins, em ambos os regimes. No regime cumulativo, trouxe, em seu art. 52, nova redação para o art. 3º da Lei nº 9.718, estabelecendo que o faturamento de que trata a base de cálculo passaria a compreender a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 que, por sua vez, também foi alterado pela Lei 12.973:

**Redação original:**

Art 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

**Redação estabelecida pela Lei nº 12.973, de 2014:**

Art. 12. A receita bruta compreende:

- I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
  - II - o preço da prestação de serviços em geral;
  - III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
  - IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.
- (destaques nossos)

Houve, na verdade, nítido aumento do conceito de receita bruta para fins de cômputo do PIS e Cofins cumulativo, mediante inclusão de resultados auferidos em

---

<sup>44</sup> Conversão da Medida Provisória nº 627, de 2013.

conta alheia, além de receitas de outras atividades que não venda de bens e serviços. A Lei nº 13.043 também fez incluir na base de incidência, no regime cumulativo, receitas de vendas de participações societárias.

O regime não cumulativo também foi alterado pela Lei nº 12.973, que estabeleceu nova redação para os arts. 1º das Leis nºs 10.637 e 10.833, que passou a ter como base “o total das receitas auferidas”, inclusive de que trata o art. 12 do Decreto Lei nº 1.598 (supratranscrito), além “de todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente”.

A partir deste percurso histórico-normativo, percebe-se a intenção do legislador em ampliar o alcance do conceito de receitas. Muito embora haja debates com relação a tais modificações, fato é que as mais recentes, em especial da Lei nº 12.973, afastaram a concepção do PIS e a Cofins como tributos sobre o consumo. São tributos que, atualmente, além de tributar o consumo (venda de bens e serviços) – o que ocorria na vigência da Lei 9.718 –, alcançam outras receitas<sup>45</sup>.

### 3.5 O PIS e a COFINS como tributos sobre bens e serviços

Não obstante o distanciamento da base de tributação do PIS e da Cofins enquanto tributos sobre consumo, ocorrida nas mudanças legislativas após a lei 9.718, ainda assim é possível refletir nestes tributos como um modelo para o IVA – o qual, como visto, tributa consumo –, ou mais precisamente como IBS.

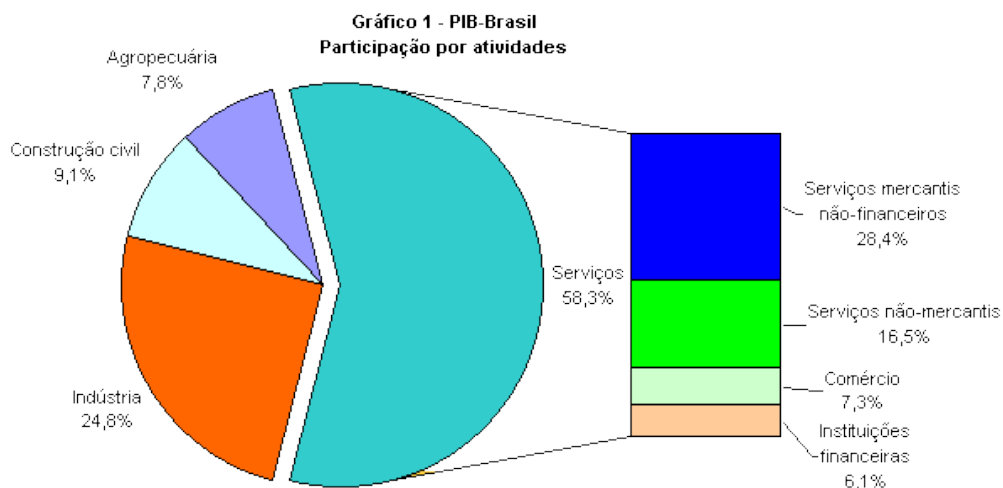
A base de tributação do PIS e da Cofins, atualmente receita total, é híbrida, na medida em que inclui tributação sobre o consumo (aquilo que advém da venda de

---

<sup>45</sup> Como destaca Elidie Bifano, ao comentar o aumento da base do Pis e da Cofins após a Lei nº 12.973: “Como se observa, há uma imensa gama de receitas, sendo possível afirmar que receita é um gênero que comporta espécies e elas não são poucas: principais, acessórias, de vendas, de prestações de serviços, de equivalência patrimonial, de dividendos, de royalties, de franquias, de assistência técnica, de multas contratuais, de indenizações, de subsídios e por aí afora”. BIFANO, Elidie Palma. **PIS/COFINS: receita x faturamento. Não incidência, isenção e exclusões da base.** [s.d] Disponível em: [http://ibetbrasil.com.br/noticias/index.php?option=com\\_content&view=article&id=10547:piscofins-receita-x-faturamento-nao-incidencia-isencao-e-exclusoes-da-base&catid=1:noticias&Itemid=3](http://ibetbrasil.com.br/noticias/index.php?option=com_content&view=article&id=10547:piscofins-receita-x-faturamento-nao-incidencia-isencao-e-exclusoes-da-base&catid=1:noticias&Itemid=3).

Acesso em: 29 out. 2017.

bens e serviços) e tributação sobre a renda (outras receitas). Embora não existam informações precisas sobre a participação de cada uma das bases no total da incidência – o que seria advindo de receitas de vendas com bens e serviços e o que seria advindo de outras receitas –, certamente o maior percentual pode advir da venda de bens e serviços, na medida em que são as atividades mais comumente exercidas.



Fonte: IBGE, Departamento de Contas Nacionais,

Gráfico 2. PIB-Brasil Participação por atividades.  
Fonte: IBGE, Departamento de Contas Nacionais

Conforme assevera Vanessa Rahal Canado<sup>46</sup>:

Do ponto de vista econômico, o PIS e a COFINS são vistos como tributos sobre o consumo, ou seja, como tributos que incidem sobre a venda de bens e serviços. É fato que essa visão é, à primeira vista, parcial em relação ao regime não-cumulativo, que tributa a receita total. Entretanto, a despeito de ter efeitos práticos relevantes em questões operacionais e discussões administrativas e judiciais, o é fato que essa pode ser mais uma discussão teórica que prática no que diz respeito à classificação dessas contribuições. Isto porque, excluindo-se as receitas financeiras (parcialmente desoneradas com

<sup>46</sup> **Regime de Competência e incidência PIS/COFINS, ICMS e ISS.** Jota, 13 set. 2017. Disponível em: <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:g2VqyCp5p8QJ:https://jota.info/colunas/dir-eito-e-contabilidade/regime-de-competencia-e-incidencia-piscofins-icms-e-iss-13092017+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 31.10.2017.

alíquota zero) e as receitas chamadas de não operacionais (vendas de ativos não-circulantes), que não são tributadas em ambos os regimes, sobram mesmo (apenas) as receitas da venda de bens e serviços.

Canado ponderou que o PIS e a Cofins não tributam propriamente a venda de bens e serviços, mas sim o produto, a receita destas atividades, o que potencialmente poderia distanciar os tributos em questão da tributação obre o consumo. Em seguida, demonstrou que o suposto distanciamento não encontra sustentação, na hipótese de analisar a questão sob aspecto da incidência do regime de competência para o reconhecimento de tais receitas:

De acordo com as normas contábeis, as receitas das vendas de bens e serviços devem ser reconhecidas pelas empresas de acordo com o regime de competência. Simplificadamente, isto quer dizer que as receitas dessas operações devem ser reconhecidas após a realização das vendas e prestações de serviços, quando surge o direito ao recebimento do preço. O cumprimento da obrigação por parte do vendedor e do comprador faz surgir o direito ao recebimento dos montantes acordados, o que é fato suficiente para o reconhecimento da receita. Isso quer dizer que, contabilmente, a receita existe tão logo exista a operação de venda de bens ou prestação de serviços. Sob este ângulo, não existe qualquer diferença entre o PIS e a COFINS e o ISS e o ICMS.

Os argumentos que contrariam esse raciocínio estão relacionados à diferenciação entre o conceito contábil e o conceito jurídico de receita e à necessidade de efetivo recebimento dos valores para concretizar-se a tributação do PIS e da COFINS. Estes pontos, entretanto, foram superados, ainda que superficialmente, pelo Poder Judiciário, que firmou entendimento pacificado no sentido de que as contribuições incidem sobre o registro contábil da receita pelo regime de competência, não importando a inadimplência do cliente.

Desta perspectiva interdisciplinar, a visão econômica (e que tem impactos jurídicos, como a repetição do indébito e a aplicação do regime da não-cumulatividade) de que o PIS e a COFINS são tributos indiretos, que incidem sobre o consumo, é perfeitamente cabível. Aliás, isso também é relevante no contexto atual de discussões sobre reforma tributária, em que a tributação sobre o consumo aparece como grande protagonista, dada sua complexidade e onerosidade.

Ora, se para existir incidência do PIS e da Cofins não há necessidade de efetivo ingresso das receitas, torna-se mais clara sua proximidade com a tributação sobre o consumo, uma vez que basta a realização da vendas e prestação dos serviços, exatamente como ocorre no ISS e no ICMS.

Outro aspecto capaz de relacionar o PIS e a Cofins como tributos sobre o consumo é a previsão de serem eles “não cumulativos”, ao menos para determinados “setores de atividade econômica” (CF, art. 195, § 12, com a redação dada pela Emenda Constitucional 42). Ora, tributos não cumulativos necessariamente incidem sobre operações plurifásicas, que geram adição de valor a cada etapa, as quais, por sua vez, são essencialmente do processo produtivo que envolve a venda de bens e serviços. Essa característica dificulta a reflexão sobre um critério para estabelecer a não cumulatividade sobre renda ou patrimônio. A própria celeuma existente em torno do conceito de insumos para fins de cômputo de crédito para PIS e Cofins é capaz de demonstrar que há relação direta da tributação com os bens e serviços comercializados.

Mesmo sendo híbridos, portanto, o PIS e a Cofins tendem a se aproximar das características inerentes à tributação sobre consumo.

## 4. DETURPAÇÃO DA NÃO CUMULATIVIDADE E O CONCEITO DE CRÉDITO

### 4.1. Conceituando a não cumulatividade

Paulo de Barros Carvalho<sup>47</sup> considera a não cumulatividade como um limite objetivo à tributação o qual

(...) impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça de tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos.

Segundo o mesmo autor, o princípio é considerado em termos concretos, portanto, para aplicabilidade em relação apenas ao IPI e ao ICMS, conforme previsto pela redação atual da Constituição Federal.

Em outra obra<sup>48</sup>, o mesmo jurista trouxe questionamento sobre a própria natureza da não cumulatividade: seria um valor constitucional ou um limite objetivo à determinada tributação? Em seguida, esclareceu que:

O princípio da não cumulatividade dista de ser um valor. É um “limite objetivo”, mas que se verte, mediatamente, à realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária, etc.

Já Aliomar Baleeiro<sup>49</sup>, narrou a primeira experiência brasileira com a não cumulatividade a partir de 1958, com o imposto sobre consumo. Destacou a importância de se afastar os efeitos da cumulatividade, considerada como algo “regressivo e odioso para as classes de menor capacidade econômica”. De modo

---

<sup>47</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 217-218.

<sup>48</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed São Paulo: Noeses, 2009.

<sup>49</sup> ALIOMAR, Baleeiro. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000; p. 353 a 431.

objetivo, resumiu o conteúdo do princípio segundo o qual “cada operação a tributar, abate-se idêntico imposto já pago nas operações ou incidências anteriores”.

Neste aspecto, Elidie Palma Bifano<sup>50</sup> observou que

(...) por serem técnicas de cálculo e arrecadação, a cumulatividade e a não cumulatividade nunca serão alçadas à categoria de princípios (aquilo que vem antes ou orienta algo) implícitos ou explícitos no sistema jurídico tributário brasileiro.

Exceção entre seus pares, Bifano não ignorou os aspectos econômicos da questão, e firmou o entendimento de que a cumulatividade e a não cumulatividade são conceitos desenvolvidos pela ciência da Economia.

Por sua vez, para Luciano Amaro<sup>51</sup> a não cumulatividade

(...) obriga que o tributo, plurifásico, incidente em sucessivas operações, seja apurado sobre o valor agregado em cada uma delas, ou (no sistema adotado em nossa legislação) seja compensado como que tenha incidido nas operações anteriores.

Por outro lado, José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo<sup>52</sup> refletiram especificamente sobre o conceito e alcance da não cumulatividade: distinguiram o princípio jurídico da regra econômica e analisaram a problemática do conceito e alcance do que geraria crédito. Enfatizaram que seria equivocado afastar a ciência jurídica da ciência econômica para a definição deste regramento. Ao tratar da não cumulatividade enquanto técnica, destacaram que sua complexidade decorre do fato de sua aplicação ocorrer depois da constituição da obrigação tributária, justificando a necessidade de as ciências jurídicas e econômicas andarem juntas neste aspecto, em que pese os ensinamentos kelsenianos sobre a necessidade de se

---

<sup>50</sup> BIFANO, Elidie Palma. **Incidência e Apuração do PIS e da Cofins: noções fundamentais no regime cumulativo e no regime não cumulativo. Incidência monofásica.** In SANTI, Eurico Marcos Diniz de; AMARAL, Gustavo da Silva; CANADO, Vanessa Rahal. (Coord.) *Direito Tributário: Tributação do setor comercial*. São Paulo: Saraiva, 2011.

<sup>51</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 172.

<sup>52</sup> MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, Pis e Cofins**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2004.



afastar as demais ciências do estudo do direito positivo. A partir dos conceitos de lógica deôntica de Paulo de Barros Carvalho, os autores asseveraram:

Diz o dispositivo constitucional, genericamente, que o ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação como montante cobrado (devido) nas (operações) anteriores. Percebe-se inequivocamente que o comando constitucional impõe ao produtor, ao comerciante, ao industrial ou ao prestador de serviços uma obrigação (sintaticamente trata-se de um dos operadores deônticos – “O” – obrigação). E como deverá se operar essa obrigação? Aí é que encontramos o conteúdo econômico do conceito traduzido pelo princípio. O produtor, o industrial, o comerciante, o importador ou o prestador de serviços, no desenvolvimento da sua atividade em que ocorrem ingressos e saídas de mercadorias e serviços do seu estabelecimento, deverá computar sistematicamente, a cada período de apuração, os montantes do tributo referentes às saídas e os referentes às entradas, procedendo a “compensação” de ambos, a fim de obter o montante do tributo ainda devido ao Fisco.

Os autores construíram sua argumentação trazendo conceitos da lei civil e da lei tributária do instituto da compensação, para concluir que o termo “compensação” foi utilizado em razão de certa “precariedade do conhecimento legislativo do constituinte de 1988”. Trata-se na verdade de possibilidade de abatimento e não propriamente de compensação.

Após analisar o arcabouço relativo às regras de créditos e débitos próprias do IPI e do ICMS, ressaltaram a ausência de estrutura de proteção ao contribuinte nos casos de sucessivos créditos credores. Concluiu-se, por sua vez, que a doutrina jurídica brasileira não foi capaz de definir conceito de crédito, de modo suficientemente claro e objetivo, capaz de simplificar o sistema não cumulativo.

O grande problema que se instala, e que a doutrina até hoje não conseguiu elucidar convenientemente, está exatamente no outro pólo da previsão constitucional: nos créditos que poderão ser apropriados pelo agente, e que serão confrontados com os débitos, realizando-se, por meio de encontro de contas, o apontamento do montante a ser entregue ao Fisco. Definir quais os montantes passíveis de apropriação (de creditamento) pelo agente é tarefa das mais árduas. Identificar na legislação constitucional e infraconstitucional quais as operações/prestações de serviços que autorizam o contribuinte a creditar-se do imposto, requer, antes de mais nada, sendo jurídico.

Importante salientar que o aprofundamento no conceito jurídico de crédito, para fins de um tributo não cumulativo, sofre influências dos regramentos do ICMS e do IPI. Os estudiosos do tema são unânimes ao reconhecerem que o regramento infraconstitucional, relativo às hipóteses de crédito, apresenta alto grau de detalhamento, além de conter número considerável de exceções. O foco da doutrina consiste, na verdade, em tecer críticas sobre a limitação de créditos relativos a bens de uso e consumo e bens do ativo fixo. Concluem que o sistema brasileiro, aplicado ao ICMS e ao IPI, apresenta-se distante de um modelo efetivamente não cumulativo. Está, portanto, longe do IVA, mais moderno e simples. Por isso, a doutrina é capaz de apresentar o despropósito do sistema atual, mas não sugere conceito passível de ser adotado de forma eficiente e simples.

José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo<sup>53</sup> observaram, também, que a sistemática da cumulatividade não estabeleceu que, em relação a cada mercadoria ou serviço, o tributo recolhido na operação anterior deva ser abatido daquele a ser liquidado na operação subsequente. O sistema não se opera relativamente à cada serviço ou mercadoria, mas sim em relação a determinado período de tempo. Trata-se de uma apuração contábil aritmética onde se apura a diferença entre “o total do imposto incidente sobre as entradas e sobre as saídas”. No mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>54</sup> observou que “(...) tanto o ICMS quanto o IPI foram estruturados não para a prática da não cumulatividade por produto (em cada operação), mas por períodos de tempo, frequentemente 30 dias.”

Para garantir efetiva não cumulatividade, além de se observar a sistemática de apuração observando determinado período de tempo, é preciso que

(...) a escrituração dos débitos e créditos e a apuração do imposto seria feita por estabelecimento, mas o pagamento seria feito de forma consolidada e centralizada pela empresa, compensando eventuais

---

<sup>53</sup> MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, Pis e Cofins**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2004.

<sup>54</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

créditos de alguns estabelecimentos com débitos de outros, mesmo quando estes estiverem localizados em diversos estados”<sup>55</sup>.

Para os economistas a cumulatividade pode ser resumida com a incidência de “imposto sobre imposto”, algo comum no Brasil e pouco usual nos demais países<sup>56</sup>.

Tem-se, portanto, que a não cumulatividade, embora receba a denominação de princípio, traz consigo característica normativa – a de não permitir que, em operações plurifásicas, o tributo pago na operação anterior não seja deduzido o tributo a ser pago na operação subsequente. Trata-se, todavia, de regra que persegue valores almejados para uma tributação ótima, o que pode justificar a presença constante do princípio da não cumulatividade na doutrina.

#### **4.2. Necessidade do conceito de crédito para fins de incidência de um tributo não cumulativo compor a regra jurídica que trata da tributação. Importância do conceito de crédito e impossibilidade de quebra da cadeia crédito-débito**

Se, por um lado, parece óbvio que a apuração do total de tributo devido no período decorre da aplicação da regra matriz da incidência tributária, questiona-se a apuração dos créditos do mesmo período estaria prevista na regra matriz. Geraldo Ataliba, Cléber Giardino, Gilberto Ulhôa Canto, como também observa José Eduardo Soares de Melo, indicam o fenômeno da apuração dos créditos como fora do campo das relações tributárias estritas. José Eduardo Soares de Melo<sup>57</sup>, parafraseando Gilberto Ulhôa Canto, observou que

(...) as normas que asseguram a prevalência da não cumulatividade nada têm a ver com a obrigação tributária, pois não incidem em nenhum dos elementos que a integram. (...) É uma relação de índole financeira, que tem por objeto, tão somente, permitir que o montante

---

<sup>55</sup> CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços. Nota técnica nº 1.** São Paulo, 2017. Disponível em: <http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2017/08/NT-IBS-v1.1.pdf>. Acesso em: 28 out. 2017.

<sup>56</sup> Segundo Isaías Coelho, professor sênior do Núcleo de Estudos Fiscais da Faculdade de Direito da Fundação Getúlio Vargas (FGV). **Tributação em cascata é uma peculiaridade brasileira.** Disponível em: <http://veja.abril.com.br/economia/tributacao-em-cascata-e-uma-peculiaridade-brasileira/>. Acesso em: 28 out. 2017.

<sup>57</sup> MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, Pis e Cofins.** 2.ed. São Paulo: Dialética, 2004.

global de ICM não ultrapasse em termos percentuais a relação existe entre a alíquota real e o preço de venda ao consumidor, mesmo que o ciclo não se concentre numa operação só.

Entretanto, o fato de as regras de apuração de crédito, que garantem a não cumulatividade, estarem fora da regra-matriz de incidência tributária, não importa dizer que não devam ser tratadas em termos jurídicos tributários. Em se tratando de tributos não cumulativos, a correta apuração do montante de créditos pode impactar diretamente na seara de extinção da obrigação tributária. Assim, somente será possível aquilatar o cumprimento da obrigação se verificado o pagamento do saldo devedor, procedimento que não poderia prescindir da análise da exata apuração dos créditos exatos do período. Dessa forma, a conceituação do crédito, na sistemática não cumulativa, é imprescindível em termos jurídico tributários. Portanto, o crédito tributário deve, necessariamente, ser conceituado em termos jurídicos.

Concluir que é temática jurídica conceituar o que seria crédito para fins de um tributo não cumulativo, entretanto, não significa dizer que seriam meras digressões os estudos sobre o assunto existentes na doutrina financeira, contábil e econômica, conforme sugere Soares de Melo. Quase que estritamente neste aspecto é que as conclusões deste estudo discoradam dos estudos do citado jurista sobre o tema em apreço. Diante da análise da questão, pode-se verificar que a conceituação do crédito não pode ficar adstrita ao ramo jurídico. Afinal, são as escritas contábeis, controles financeiros, que realizam, na prática, a aplicação do conceito de crédito.

Este estudo se filia, neste ponto, às conclusões de Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>58</sup>, que discorda da ideia de que a não cumulatividade não integra a norma jurídico tributária do ICMS. Para ele, a base de cálculo não é o único modo de se apurar o quanto de tributo é devido. Nos tributos não cumulativos, mais complexos, apurar o quanto é devido demanda, além de se conhecer a base de cálculo, de outros elementos complicadores, como quantificar os créditos.

---

<sup>58</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho<sup>59</sup> asseverou que:

Neste sentido, observado o princípio da não cumulatividade, veremos que, na incidência tributária dos impostos “indiretos”, não se trata de apenas uma regra-matriz, porquanto dois foram os cortes conceptuais promovidos no mesmo suporte fático, como duas foram as relações jurídicas, e consequentemente a atuação de dois sujeitos de direitos diferentes, que se propagam pela ocorrência dos respectivos acontecimentos: a obrigação tributária e o vínculo no bojo do qual emergiu o direito ao reembolso (direito ao crédito).

Elucidando por meio de exemplos, observa-se que, numa única ocorrência do mundo físico-social (venda de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação), abriu-se espaço para o impacto de duas normas jurídicas distintas: a da regra matriz de incidência do ICMA e a da regra que estipula o direito ao reembolso pelo valor do imposto pago nas operações realizadas.

Assim, somente haverá cobrança legítima de tributo não cumulativo quando observados os créditos e débitos no procedimento de apuração. O conceito de crédito, portanto, precisa ser suficientemente claro, além de integrar norma jurídica.

Nesse sentido, não poderá ser adotado conceito de crédito que, sob algum aspecto, seja capaz de quebrar a cadeia crédito-débito.

Por essa razão, não se recomenda a aplicação da seletividade no IVA: isenções ou não incidências prejudicam a sistemática da não cumulatividade, seja porque podem quebrar a cadeia, seja porque tornam a sistemática complexa (ao trazer a implantação de créditos presumidos), algo indesejado numa proposta de visa a simplicidade.

O seguinte esquema demonstra a distorção e o rompimento com a neutralidade tributária, fatores causados pelas isenções ou não incidências<sup>60</sup>:

---

<sup>59</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed São Paulo: Noeses, 2009.

<sup>60</sup> Aliomar Baleeiro traz exemplo similar a esse respeito. Cf. ALIOMAR, Baleeiro. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense. Há também exemplo detalhado, de Maria da Conceição Sampaio, Cf. SAMPAIO, Maria da Conceição. **Tributação do consumo no Brasil: aspectos teóricos aplicados**. In ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro.(Org.) Economia no setor Público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

Tabela 6. Incidência do tributo a uma alíquota a 15% em todas as fases da cadeia.  
Fonte: elaboração própria.

	<b>Indústria</b>	<b>Atacado</b>	<b>Varejo</b>
<b>Valor a venda</b>	100	200	300
<b>Valor do tributo 15%</b>	15	30	45
<b>Crédito</b>	0	15	30
<b>Valor devido na etapa</b>	15	15	15

Total do tributo ao final – 45

Tabela 7. Incidência do tributo a uma alíquota a 15%, com isenção do tributo na última fase  
Fonte: elaboração própria.

	<b>Indústria</b>	<b>Atacado</b>	<b>Varejo</b>
<b>Valor a venda</b>	100	200	300
<b>Valor do tributo 15%</b>	15	30	0
<b>Crédito</b>	0	15	30
<b>Valor devido na etapa</b>	15	15	0

Total do tributo ao final – 30

- Note-se que o Varejista retém crédito não aproveitado de 30, ou seja, arca com este custo: a tributação não foi em realidade incidente sobre o consumo, além de o volume arrecadado ser menor daquele do primeiro exemplo.

Tabela 8. Incidência do tributo a uma alíquota a 15%, com isenção do tributo no atacado.  
Fonte: elaboração própria.

	<b>Indústria</b>	<b>Atacado</b>	<b>Varejo</b>
<b>Valor a venda</b>	100	200	300
<b>Valor do tributo 15%</b>	15	0	45
<b>Crédito</b>	0	15	0

<b>Valor devido na etapa</b>	15	0	45
------------------------------	----	---	----

Total do tributo ao final – 60

- Note-se que o Atacadista retém crédito não aproveitado de 15, ou seja, arca com este custo. Além disso, o Varejista arca com carga tributária maior que aquela que arcaria no exemplo 1, na medida em que não possui qualquer crédito.

Tabela 9. Incidência do tributo a uma alíquota a 15%, com isenção do tributo na indústria.  
Fonte: elaboração própria

	<b>Indústria</b>	<b>Atacado</b>	<b>Varejo</b>
<b>Valor a venda</b>	100	200	300
<b>Valor do tributo 15%</b>	0	30	45
<b>Crédito</b>	0	00	30
<b>Valor devido na etapa</b>	0	30	15

Total do tributo ao final – 45

Por sua vez, Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>61</sup> destacou a incompatibilidade entre a natureza da exação não cumulativa e as exonerações fiscais. Para o tributarista

(...) dar isenção numa fase intermediária do ciclo ou mesmo conceder imunidade significa “transferir” para o elo seguinte o “ônus” do imposto”, concluindo que “não há como fazer funcionar, sem gerar disfunções, as exonerações fiscais nos impostos plurifásicos não cumulativos.

A não observância da seletividade na incidência de um IVA, com base de tributação ampla, nasce como seu propósito. Se a intenção consiste em alcançar uma

<sup>61</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

base ampla, apresenta-se como incompatível a adaptação do tributo às raízes da seletividade, que demanda identificação de pequena base de tributação em razão das externalidades negativas do bem tributado.

A neutralidade do IVA, por sua vez, apresenta-se como contrária ao seu uso para fins extrafiscais. Ora, se a ideia consiste em não onerar a cadeia produtiva, deixando de impactar na formação dos preços, parece claro que o IVA não possui as características necessárias de um tributo seletivo, o qual faz subir preços para desestimular o consumo. Em geral, os tributos seletivos devem buscar uma incidência monofásica, outro fator que coloca a seletividade distante daquilo que se almeja para um IVA moderno.

Neste sentido, é a proposta da Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços do Centro e Cidadania Fiscal<sup>62</sup>:

Atualmente, os tributos brasileiros sobre bens e serviços são largamente utilizados com fins extrafiscais (não arrecadatários) de natureza social, setorial ou regional. Este é o caso, por exemplo, da desoneração da cesta básica, dos benefícios setoriais do PIS/Cofins e do ICMS (inclusive os incentivos da guerra fiscal) e dos benefícios para a Zona Franca de Manaus.

O CCiF entende que o IBS não deveria ser utilizado com fins extrafiscais. A finalidade deste imposto é arrecadar para financiar a despesa governamental. Os demais objetivos de políticas públicas são alcançados de forma mais eficiente através de outros instrumentos.

Isto fica claro, por exemplo, quando consideramos a desoneração da cesta básica. Embora as famílias pobres despendam uma parcela maior de sua renda na aquisição de produtos da cesta básica, as famílias ricas despendem, em termos absolutos, um valor maior na aquisição desses produtos.<sup>5</sup> Neste contexto, é mais eficaz, do ponto de vista distributivo, arrecadar o imposto sobre os produtos da cesta básica e transferir o montante arrecadado para as famílias mais pobres, ou até mesmo transferir o valor arrecadado em montantes iguais para todas as famílias brasileiras.

O mesmo raciocínio se aplica aos demais objetivos extrafiscais dos atuais tributos sobre bens e serviços. Isso não significa que os objetivos de políticas públicas que atualmente são promovidos via

---

<sup>62</sup> CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços. Nota técnica nº 1.** São Paulo, 2017. Disponível em: <http://www.ccf.com.br/wp-content/uploads/2017/08/NT-IBS-v1.1.pdf>. Acesso em: 28 out. 2017.



benefícios no âmbito do PIS/Cofins, ICMS, IPI ou ISS devam ser abandonados. Significa apenas que há instrumentos mais eficientes que esses tributos (e que o IBS) para a promoção de tais objetivos – sejam eles de política industrial, regional ou social.

#### **4.3. Crédito físico e crédito financeiro: diferenciação e vantagens do crédito financeiro**

Conforme apresentado, a não cumulatividade é regra essencial para um IVA, pois compõe o próprio conceito de IVA. Esta regra, por sua vez, para ser operacionalizada, depende da conceituação de crédito para fins de aferimento da não cumulatividade. Basicamente, pode-se fazer a seguinte pergunta: como, afinal, operacionalizar esta não cumulatividade?

Na doutrina jurídica, não há propriamente consenso acerca de um conceito do que viria a ser o crédito para fins de um tributo não cumulativo. Parece, no entanto, que a conceituação precisa deste crédito é capaz de garantir a efetiva e almejada não cumulatividade.

Os estudiosos, como já exposto, debatem os conceitos de crédito estabelecidos pela Constituição Federal e legislação infraconstitucional para fins de não cumulatividade do ICMS e do IPI. Tecem, em geral, críticas à sistemática, mas não se debruçam sobre a definição de crédito ideal para um tributo não cumulativo. Há, por isso, lacuna de estudos propositivos neste aspecto.

Dessa forma, parece haver certo afastamento entre a ciência das finanças e a jurídica. Paulo de Barros Carvalho<sup>63</sup>, ao citar Rubens Gomes de Sousa e sua “sensibilidade que fez dele o grande sistematizador do direito tributário brasileiro”, também tratou da “influência desagregadora que a Ciência das finanças provocava no desenvolvimento do raciocínio jurídico” do mencionado jurista, enaltecendo a doutrina de Alfredo Augusto Becker, que buscou

(...) definir critérios mais seguros entre os dois subsistemas sociais, para que os institutos jurídico-tributários pudessem ser isolados com

---

<sup>63</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed São Paulo: Noeses, 2009.p. 319 e ss.

firmeza, a partir de instrumentos de trabalho que pertencessem exclusivamente ao direito.

O autor considera esses apontamentos para examinar o grau de relevância do contribuinte na concretização do primado constitucional da não cumulatividade.

Além disso, é preciso destacar que a experiência, de absoluta segregação da ciência jurídica da financeira, parece ter mostrado a necessidade de uma reaproximação das duas ciências. Isso porque, invariavelmente, as regras jurídicas que descrevem e tratam de créditos tributários têm gerado dúvidas acerca de sua aplicação. Pode ter contribuído para esse quadro o fato de o operador do direito não ter conhecimentos técnicos suficientes para aquilatar a efetiva dificuldade para operacionalizar determinada norma de apuração de créditos.

Sugere-se, por isso, estabelecer um conceito jurídico que possa ser executado dentro da ciência das finanças, de forma menos conflituosa. Aquele que contribuirá para a redação da norma jurídica, sugere-se, deve ser afeto à área do direito. Seu conteúdo, por outro lado, precisa ser desenvolvido de forma multidisciplinar.

Possivelmente em virtude do afastamento propagado por Becker, os métodos de apuração de créditos não têm merecido destaque na doutrina jurídica mais balizada. De todo modo, observa-se a existência de dois métodos distintos para apuração do tributo não cumulativo: o (i) *base on base*, sistema por meio do qual subtrai-se da base de cálculo do imposto devido na fase posterior o que foi base de cálculo da operação anterior; e o (ii) *tax on tax*, onde o tributo apurado na operação anterior é descontado do devido na operação posterior.

A doutrina brasileira e os precedentes relativos ao IPI e o ICMS, por sua vez, trabalham as metodologias de crédito físico e crédito financeiro. O primeiro método possibilita o creditamento do imposto apenas em relação aos bens que entraram e que tenham integrado fisicamente o produto comercializado ou industrializado. Já o segundo confere direito de crédito em relação às aquisições tributadas daquela pessoa.

Nos itens a seguir, estes modelos serão esmiuçados. Não se adentrará na discussão sobre a correta interpretação da Constituição Federal em relação aos créditos decorrentes da não cumulatividade do IPI e do ICMS – eis que tais tributos

possuem seus regimes próprios Constitucionais e infraconstitucionais, não aplicáveis ao PIS e Cofins sob análise.

Releva-se a esse estudo perquirir qual tipo de crédito ideal para fins de utilização do PIS e da Cofins não cumulativos, incidindo nos moldes de um IVA, mais precisamente um IBS. Fundamental, portanto, conhecer as vantagens e desvantagens de cada sistema, confrontando esses aspectos com as características da tributação desejada – não cumulativa, neutra e simples.

No entendimento de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino<sup>64</sup>, qualquer limitação ao direito do crédito pago na operação anterior seria malferir os preceitos constitucionais que garantem a não cumulatividade para o IPI e o ICMS. O ideal consiste em desenvolver conceito de crédito que seja capaz de garantir a plena não cumulatividade, sem exceções. Há, neste ponto, maior grau de aproximação do conceito econômico financeiro com o conceito jurídico.

#### **4.3.1. Crédito físico**

O art. 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal estabelece que o ICMS

(...) será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Conforme já abordado, o termo compensação está utilizado sem qualquer técnica. Trata-se em verdade de abatimento, não de compensação propriamente.

Note-se que o dispositivo prevê “em cada operação”, permitindo o entendimento de que o abatimento ocorre entre o tributo devido na saída da

---

<sup>64</sup> ... as disposições constitucionais dos chamados ‘créditos de IPI e ICM têm eficácia plena e aplicabilidade imediata, na classificação consagrada por José Afonso da Silva’, eficácia normativa plena significa aptidão incondicional para produzir imediatos efeitos jurídicos, quando cabível a incidência do preceito. De nenhuma lei depende a eficácia do sistema de abatimentos”

ATALIBA, Geraldo. GIARDINO, Cléber. ICM e IPI Direito de Crédito – Produção de mercadorias Isentas ou Sujeitas à alíquota zero. Caderno de Direito Tributário. São Paulo, nº 46, 1988.

mercadoria e o que foi anteriormente cobrado referente àquela mesma mercadoria (ou seus insumos). Trata-se da operação em concreto.

O dispositivo em tela vem sendo interpretado como uma espécie de vedação à bitributação<sup>65</sup>, sem grande preocupação com o caráter de neutralidade buscado pela não cumulatividade. Assim, geram direito a crédito apenas os bens que continuam circulando na cadeia – aqueles que são revendidos ou aqueles que se tornam insumos do que é produzido/vendido.

Trata-se de sistema que utiliza a técnica do tributo sobre tributo (*tax on tax*), limitando o abatimento a créditos advindos da própria mercadoria que gerar o débito (ou seus insumos). Esta limitação, por sua vez, causa dificuldades na aplicação da norma, seja para o contribuinte, seja para a fiscalização tributária, além de prejudicar a competitividade do setor privado brasileiro.

Nesse sentido, Gustavo Brigagão<sup>66</sup> conceituou o crédito físico:

Créditos físicos seriam aqueles referentes à aquisição de bens efetivamente utilizados e diretamente relacionados à comercialização ou à industrialização das mercadorias objeto das saídas físicas promovidas pelo contribuinte adquirente. Seriam, portanto, créditos relacionados às próprias mercadorias destinadas à revenda, como também aos insumos, matérias-primas e produtos intermediários consumidos no processo de industrialização.

Para Marcos Cintra<sup>67</sup>, economista, o próprio conceito de crédito físico pressupõe uma não cumulatividade parcial:

No outro extremo estão os tributos que adotam a não-cumulatividade parcial, pois admitem apenas o chamado crédito físico. Nesse caso, o aproveitamento se restringe ao montante do tributo incidente nas aquisições de bens que se destinam a integrar os bens produzidos e comercializados ou só comercializados pelos adquirente. São, portanto,

---

<sup>65</sup> Cf. STF, Recurso Extraordinário nº 195.894.

<sup>66</sup> BRIGAGÃO, Gustavo. **Créditos financeiros devem ser mantidos na exportação**. Conjur, 13 mar. 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-mar-13/consultor-tributario-creditos-icms-mantidos-exportacao#author>. Acesso em: 29 out. 2017.

<sup>67</sup> CINTRA, Marcos. **A Verdade sobre o Imposto Único**. São Paulo: LCTE, 2003.

bens que entram para sair. É o caso do IPI, que impede, por exemplo, o industrial adquirente de aproveitar o crédito do imposto sobre máquinas e equipamentos sujeitos ao imposto.

O próprio ICMS, tido como um imposto moderno por ser sobre valor agregado carrega forte cumulatividade em sua operação. Quando a cadeia de débitos e créditos se rompe ele se torna cumulativo, ainda que quanto a isso não haja reclamações.

Nesta sistemática, há necessidade de se analisar, a cada aquisição, se o item agrega ou não – fisicamente - o produto produzido. Não basta analisar a mercadoria adquirida em si. É necessário verificar sua efetiva destinação dentro do processo produtivo, cuja aferição é trabalhosa<sup>68</sup>. Esta atividade, feita rotineiramente pelo contribuinte, para ser fiscalizada, é mais trabalhosa ainda, na medida em que demandará da autoridade fiscal conhecer todos os itens adquiridos pelo contribuinte e a precisa destinação dada a cada um deles<sup>69</sup>.

Há que se considerar, também, que há pouca mão de obra disponível nos órgãos fiscais, que viabilize uma fiscalização efetiva do cumprimento normativo. A norma, de interpretação complexa, pode representar em maiores gastos no momento de sua implementação. A ausência de fiscalização efetiva, em adição, acarreta ainda mais custos, sejam decorrentes do prejuízo causado pela ausência de efetividade da fiscalização – o que pode proporcionar práticas de evasão fiscal –, seja o custo social decorrente da impunidade.

No entanto, remanescem questionamentos em relação à classificação e consequente possibilidade de creditamento. Outros casos em que, embora não haja dúvida de parte do contribuinte, há rejeição do mesmo critério pelo Fisco. Estes casos, além de causar importante insegurança jurídica, geram contencioso tributário e, com isso, mais custos aos setores público e privado.

---

<sup>68</sup> Papel, por exemplo, caso seja para embalagem, gerará crédito, porque está fisicamente agregado ao produto final. Entretanto, caso o papel seja destinado à impressão pela administração da empresa, não poderá gerar crédito, porque, muito embora tenha sido utilizado na atividade da empresa, não agregou fisicamente ao produto.

<sup>69</sup> Utilizando-se o mesmo exemplo, demandaria que a fiscalização conhecesse cada tipo de papel adquirido e soubesse da destinação efetiva dele (se utilizado para embalagem ou se utilizado para impressão pela administração).

O controverso aspecto desta sistemática, por sua vez, reside na impossibilidade de considerar créditos automáticos relativos a bens destinados ao uso e consumo, manutenção, equipamentos industriais, máquinas e aparelhos. Com efeito, a sistemática do crédito físico não permite a desoneração automática dos bens de capital, interferindo negativamente no crescimento econômico do país através de seu efeito sobre as decisões de investimento<sup>70</sup>. Como não agregam o produto produzido, os bens de capital, observando-se estritamente os critérios do crédito físico, não geram qualquer espécie de crédito.

Assim, para que despesas relativas a bens de capital possam gerar créditos, é necessária regra de exceção que determine que, apesar destes bens não integrarem fisicamente os bens objeto de posterior saída, gerarão créditos. É o que ocorre, atualmente, com o ICMS. Conforme disposto no artigo 20, §5º da Lei Complementar nº 87/96<sup>71</sup>, a apropriação do crédito é parcelada ao longo de 48 meses. Neste aspecto,

---

<sup>70</sup> VARSANO, Ricardo; et al. **Substituindo o PIS e a COFINS - e por que não a CPMF? Por uma Contribuição Não-Cumulativa**. Brasília: IPEA, 2001.

<sup>71</sup> "§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos; (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005)

IV - o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

V - na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

VI - serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

apesar de haver previsão de possibilidade do creditamento, não há dúvida de que o longo prazo imposto ao contribuinte implica em certa cumulatividade, ainda mais considerando que há correção do valor, mas nenhum tipo de remuneração, naturalmente.

O fato de existir regra de exceção tende a afastar a simplicidade do sistema e a gerar contencioso. Há, por exemplo, discussões sobre o alcance do conceito de bens do ativo permanente<sup>72</sup>. Há também regras que excepcionam a exceção, permitindo o creditamento de uma só vez<sup>73</sup>. O IPI incidente sobre bens de capital, por sua vez, não gera qualquer tipo de crédito<sup>74</sup>.

No sistema do crédito físico também não há necessariamente desoneração automática das exportações. Considerando que as saídas não são tributadas, e a regra geral de que geram créditos as mercadorias e insumos daquilo que

---

VII - ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado. (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)"

<sup>72</sup> A Legislação do ICMS não determinou o alcance do conceito de bens do Ativo Imobilizado. Ao buscar tal conceito no direito privado (art. 110, CTN), há que se observar o disposto no art. 179 da Lei 6.404/76 (Lei das S.A.s com as devidas atualizações):

"Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638 de 2007)"

Não obstante, prevalece o entendimento de que os créditos decorrentes da aquisição de peças e acessórios utilizados na reparação, manutenção etc. dos bens do Ativo Imobilizado só gerarão créditos caso resultem em aumento da vida útil, por período superior a 12 meses. Essa situação torna dificultosa a aplicação e fiscalização da regra.

<sup>73</sup> Através do Decreto nº 62.741/2017 - DOE SP de 1º.08.2017, foram promovidas as seguintes alterações no Decreto nº 61.521/2015, que permite a apropriação integral e de uma só vez do montante correspondente ao crédito do ICMS relativo à aquisição de equipamento Sistema de Autenticação e Transmissão (SAT): os estabelecimentos que adquirirem equipamento SAT diretamente de seu fabricante localizado neste Estado para integração ao seu ativo imobilizado poderão apropriar-se, integralmente e de uma só vez, do montante correspondente ao crédito do ICMS relativo a essa aquisição, aplicando-se somente às aquisições de equipamento SAT realizadas até 31.12.2017.

<sup>74</sup> O critério constitucional da não cumulatividade adota o regime do crédito físico. Assim, somente gera direito a crédito a mercadoria associada, empregada ou integrada fisicamente no processo de industrialização ou comercialização. Para que seja reconhecido o crédito na hipótese, sob o regime financeiro, é imprescindível que haja previsão em legislação infraconstitucional. Não é o que se verifica na situação sob análise (AI 848516 AgR).

posteriormente gera saída (tributada), a manutenção deste crédito em tese precisaria de uma regra de exceção.

Atualmente a desoneração das exportações é garantida por imunidade (CF, artigo 155, § 2º, X, a), operando-se por meio da autorização para manutenção dos créditos oriundos dos bens posteriormente exportados. Note-se que não é o sistema de créditos físicos que garante a desoneração, mas sim a regra da imunidade.

Entretanto, apesar desta autorização para manutenção de créditos decorrente da imunidade, a prática mostra que ainda assim não há plena desoneração das exportações, remanescendo um considerável valor destes tributos acumulados na cadeia para exportação.

A seguinte tabela, cujos resultados são médias setoriais, demonstra a tributação residual presente nas exportações em decorrência das contribuições sociais cumulativas:

(Em %)

<b>Setor</b>	<b>Tributo sobre Insumos<sup>a</sup></b>	<b>Crédito de IPI Necessário<sup>b</sup></b>	<b>Tributo Não-Compensado<sup>c</sup></b>
Agropecuária	5,27	14,97	1,21
Extrativa Mineral	6,76	31,59	3,23
Extração de Petróleo e Gás	6,13	24,90	1,68
Minerais Não-metálicos	7,45	13,01	2,45
Siderurgia	8,82	12,18	3,53
Metalurgia de Não-ferrosos	8,09	11,38	2,60
Outros Metalúrgicos	8,97	11,02	2,73
Máquinas e Tratores	8,17	11,38	1,65
Material Elétrico	8,05	11,60	2,72
Equipamentos Eletrônicos	7,17	11,30	1,32
Automóveis, Caminhões e Ônibus	8,48	10,84	2,39
Outros Veículos e Peças	8,64	10,73	2,68
Madeira e Mobiliário	5,68	11,98	1,80
Papel e Gráfica	6,79	11,29	2,27
Indústria da Borracha	7,67	12,16	2,52
Elementos Químicos	5,37	21,37	2,31



Refino de Petróleo	7,09	74,91	3,32
Químicos Diversos	7,48	12,95	2,43
Farmacêutica e Perfumaria	6,87	12,23	1,67
Artigos Plásticos	7,50	25,58	2,96
Indústria Têxtil	7,67	11,26	2,46
Artigos de Vestuário	8,28	9,27	2,00
Fabricação de Calçados	7,54	9,50	1,93
Indústria do Café	4,47	12,60	2,01
Beneficiamento de Produtos Vegetais	3,86	25,43	2,21
Abate de Animais	3,82	21,10	2,24
Indústria de Laticínios	4,69	12,73	2,08
Indústria do Açúcar	5,37	15,29	2,83
Fabricação de Óleos Vegetais	5,02	13,45	2,51
Outros Produtos Alimentares	6,27	10,29	2,01
Indústrias Diversas	6,56	15,07	2,12

<sup>a</sup> Relação entre o montante de PIS, Cofins e CPMF incidente sobre o consumo intermediário do setor e o valor deste.

<sup>b</sup> Relação entre o montante de PIS, Cofins e CPMF incidente sobre o consumo intermediário do setor e o valor da parcela deste sujeita ao IPI.

<sup>c</sup> Diferença entre crédito de IPI necessário para compensar a tributação cumulativa dos insumos e o concedido (5,37% do valor dos insumos sujeitos ao IPI) expressa em porcentagem do valor da produção do setor. Indica o ônus residual de tributo contido no preço médio setorial do produto exportado.

Tabela 10. Tributação residual sobre exportações de mercadorias devida às Contribuições Sociais Cumulativas.

Fontes: IBGE (1999) e Balanço Geral da União.

Frisa-se que o critério proposto pela sistemática do crédito físico tem sua razoabilidade. Se a proposta consiste em não permitir a cumulatividade de crédito nas operações plurifásicas, há lógica em não permitir crédito relativo a uma mercadoria que não continuará na cadeia. A rigor, o consumidor final dos produtos de uso e consumo é, efetivamente, o contribuinte que o adquire. O consumidor final de um determinado maquinário de indústria é o consumidor que o adquiriu para imobilizá-lo. Se a cadeia para neste consumidor, é razoável que seja responsável tributação.

Muito embora a sistemática utilize critério razoável, na prática, trata-se de sistemática trabalhosa – e, portanto, cara –, a qual gera dúvidas<sup>75</sup> e consequente insegurança jurídica para aplicação dos conceitos de insumo e matéria prima, necessitando, a par disso, de regras adicionais para desoneração de exportações e de investimentos em ativo fixo.

Há críticas acerca da aplicação do conceito de crédito físico. Argumentam que suas restrições implicam numa relativização indesejada da não cumulatividade. De fato, há cumulação do tributo na cadeia produtiva. Existe, portanto, um critério razoável, mas que implica inevitavelmente em alguma cumulatividade, algo não desejado.

#### **4.3.2. Crédito financeiro**

O crédito financeiro não é tão restritivo quanto o crédito físico e sua conceituação apresenta-se de forma relativamente mais simples.

Trata-se de sistema onde geram créditos os tributos pagos na operação anterior, mesmo que não vinculados diretamente à operação que gera a tributação posterior. Observa-se a base da operação empresarial, evitando-se o acúmulo de tributos sobre a atividade desenvolvida. No regime de crédito financeiro “(...) todo o imposto incidente sobre bens e serviços utilizados na atividade empresarial gera crédito<sup>76</sup>.

Observa-se que alguns estudiosos indicam como única restrição para utilização de créditos do imposto pago na etapa anterior seria nos casos de “bens e serviços

---

<sup>75</sup> Para se ter uma ideia, tão somente a discussão relativa ao conceito de insumo - de que tratam as instruções normativas da Receita Federal nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004 – envolve impacto de cerca de R\$ 50 bilhões. Este valor foi divulgado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) em 2015 e representaria a queda de arrecadação – apenas naquele ano - com uma eventual derrota da União. Fonte: Valor Econômico. Disponível em <http://www.valor.com.br/legislacao/4773279/stj-volta-julgar-conceito-de-insumo-para-credito-de-cofins>.

<sup>76</sup> CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços. Nota técnica nº 1.** São Paulo, 2017. Disponível em: <http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2017/08/NT-IBS-v1.1.pdf>. Acesso em: 28 out. 2017.

adquiridos para uso pessoal dos sócios ou empregados da empresa e não relacionados à atividade empresarial<sup>77</sup>. Concorde-se que tais hipóteses não poderiam gerar crédito, mas não por constituírem uma restrição ou uma exceção do direito ao crédito. Em verdade, estas hipóteses caracterizam efetiva confusão patrimonial entre empresa e sócios/empregados, de modo que não se trata da vedação à pessoa jurídica em utilizar créditos decorrentes de uma despesa sua, mas da vedação à pessoa jurídica em utilizar créditos decorrentes de despesas que não são suas (são de terceiros), mas que lhe foram atribuídas indevidamente.

Nesse sentido, o conceito de crédito financeiro, para Gustavo Brigagão<sup>78</sup>:

Créditos financeiros, os relativos ao imposto pago na aquisição de bens que, apesar de não integrados fisicamente aos que fossem objeto de saídas tributadas promovidas pelo contribuinte adquirente, tivessem sido adquiridos para integrar o ativo permanente, ou destinados a seu uso e consumo.

Por sua vez, Marcos Cintra<sup>79</sup>, economista, expressamente ressalta o crédito financeiro como mais apto a garantir uma efetiva não cumulatividade:

Diz-se que um tributo ficaria mais perto da não-cumulatividade pura se fosse admitido, em sua legislação, o chamado crédito financeiro. Nesse caso, o montante do tributo incidente sobre todas as mercadorias adquiridas (inclusive para o ativo permanente e para o uso e consumo) pode ser aproveitado no pagamento do mesmo tributo devido pelo adquirente.

Apenas a sistemática do crédito financeiro permite, por exemplo, a desoneração imediata e total na aquisição de bens de capital. Assim que são comprados os bens de capital e realizada sua entrada, os tributos incidentes passam a gerar crédito ao contribuinte, ficando desse modo automaticamente desonerados.

---

<sup>77</sup> Ibidem.

<sup>78</sup> BRIGAGÃO, Gustavo. **Créditos financeiros devem ser mantidos na exportação**. Conjur, 13 mar. 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-mar-13/consultor-tributario-creditos-icms-mantidos-exportacao#author>. Acesso em: 29 out. 2017.

<sup>79</sup> CINTRA, Marcos. **A Verdade sobre o Imposto Único**. São Paulo: LCTE, 2003.

O mesmo se diga em relação à tributação das mercadorias destinadas à exportação. Tão logo há a entrada destes bens, ou seus insumos, o crédito é gerado e garantida a desoneração da exportação.

A sistemática, no entanto, não livra o contribuinte que acumule sucessivos créditos da dificuldade para obter reembolso<sup>80</sup>. Contudo, parece-nos que em relação ao aspecto desoneração de exportações e de investimentos, a sistemática do crédito financeiro é sobremaneira mais eficiente que a do crédito físico.

Ao estabelecer que as entradas tributadas sempre gerarão crédito correspondente exatamente ao que foi pago na operação anterior, a operacionalização do sistema torna-se mais simples, caso se compare com os procedimentos adotados para aplicação da sistemática do crédito físico. Basta que o contribuinte verifique, no documento fiscal relativo a suas entradas, o valor do tributo pago<sup>81</sup>, creditando-o, de forma simples e facilitada. A fiscalização, por sua vez, torna-se viável por meio de simples cruzamentos eletrônicos de dados – eficiente e mais barata.

Por outro lado, há críticas à sistemática em questão. As principais críticas vêm dos setores de prestação de serviços. Isso porque, em regra, são estes os contribuintes cuja folha de pagamento de salários tem maior expressividade nas despesas. Folha de salários, por não constituir aquisição de bens ou serviços, não estaria sujeita à tributação sob estudo e, portanto, não geraria créditos. Afinal, o objetivo da regra é: só geram créditos as operações anteriores sujeitas à tributação. Operação anterior não tributada – como pagamento de salários – impede que se pense em créditos. A propósito, justamente por constituir valor agregado, é que estes valores deveriam ser tributados.

---

<sup>80</sup> Segundo informa Gileno Barreto, “Dados apresentados pelo professor José Roberto Afonso a partir de informações da Receita Federal indicam que os contribuintes detêm créditos não pagos de Estados e da União no valor de R\$ 182 bilhões, que em grande parte não seriam devolvidos.” GILENO, Barreto. Impressões sobre a reforma tributária. **Valor Econômico**, 21 set. 2017. Disponível em: <http://www.valor.com.br/legislacao/5127596/impressoos-sobre-reforma-tributaria>. Acesso em: 29 out. 2017.

<sup>81</sup> Sugere-se o destaque do valor do tributo pago na nota.

Além disso, o fato de outros setores da economia apurarem mais créditos não significa que estariam sendo menos tributados. Isso porque, invariavelmente a tributação ocorrerá sobre a parcela do valor agregado, e sempre a uma mesma alíquota.

A partir do exposto, parece claro que a sistemática que envolve a aplicação do crédito financeiro torna-se mais simples e barata, com maior capacidade de respeitar uma efetiva não cumulatividade, além de garantir as almejadas desonerações das exportações e de investimentos.

#### **4.4. A sistemática atual da não cumulatividade do PIS e da Cofins e as mudanças propostas**

Ao analisar a atual sistemática do regime supostamente não cumulativo para o PIS e para a Cofins, constata-se o que se trata de um sistema híbrido, no qual são adotados critérios do crédito físico e do crédito financeiro, concomitantemente.

Importa salientar que o atual sistema não se trata, efetivamente, de um sistema de plena adoção do crédito financeiro<sup>82</sup>. O sistema atual é híbrido:

Por sua vez, as regras relativas à não cumulatividade do PIS e da Cofins consideram o aspecto físico: os incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833 expressam que gerarão créditos os “bens adquiridos para revenda” e os “bens e serviços, utilizados como insumo<sup>83</sup> na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

Em outros aspectos, entretanto, a possibilidade de aproveitamento do crédito parece se aproximar da sistemática do crédito financeiro, como o que ocorre nos créditos calculados com base na “energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica”. São despesas

---

<sup>82</sup> Como equivocadamente alguns estudos apontam.

<sup>83</sup> Observa-se que a identificação precisa deste conceito de insumo consiste em questão tributária que mais tem gerado controvérsias administrativas e judiciais nos últimos anos. Qual seria, afinal, o conceito preciso de insumo para fins de gerar o crédito em questão?

da pessoa jurídica sujeitas à tributação na fase anterior e que, portanto, geram crédito financeiro. Há aproximação do crédito financeiro, mas não sua efetiva aplicação para estes itens. Caso o critério fosse do crédito financeiro, o crédito gerado corresponderia aos valores do tributo efetivamente pago na operação anterior, como o critério é distinto, o crédito gerado corresponde aos percentuais de 1,65% e 7,6% sobre os valores das despesas, o que não é a mesma coisa necessariamente.

Percebe-se, por isso, que o sistema atualmente vigente não é nem de créditos físicos, tampouco de créditos financeiros.

Este sistema híbrido, do qual não se tem notícia sobre similares em outras partes do mundo, gera naturalmente controvérsias.

Para Marco Aurélio Greco<sup>84</sup>:

(...) o referencial das regras legais que disciplinam a não cumulatividade de PIS/COFINS são eventos que dizem respeito ao processo formativo que culmina com a receita e não eventos que digam respeito ao processo formativo de determinado produto”.

Estas regras, no entanto, não trazem um critério claro, o que dificulta a aplicação da norma.

A ausência de critério resulta na autorização apenas dos créditos expressamente descritos em lei. Esta restrição fere a não cumulatividade, que deveria ser evitada.

Pretende-se, neste estudo, estabelecer conceito de crédito a ser utilizado para PIS e Cofins não cumulativos. Um conceito estruturado que permita ao contribuinte pautar sua conduta com razoável segurança jurídica e que, principalmente, observe efetivamente a não cumulatividade. A preferência para indicação do critério do crédito financeiro decorre das vantagens explicitadas no item acima.

---

<sup>84</sup> GRECO, Marco Aurélio. **A Não cumulatividade no Pis e na Cofins**. In PAULSEN, Leandro, et al. (Coord.) Não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins. São Paulo: IOB Thompson, Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004, p. 106.

Entretanto, há ainda mais um ponto que afasta a pertinência de aplicação do critério do crédito físico para o caso sob estudo. Apresenta-se como intrincado o tema crédito físico para fins de incidência de PIS e Cofins não cumulativos. Isto porque, sendo sua base a receita da pessoa jurídica com venda de bens e serviços, seu fato gerador será auferir tal receita. De acordo com a legislação em vigor, não há, necessariamente, vinculação à saída de determinado bem ou serviço à incidência do tributo, o qual incide mesmo em casos onde nenhum bem ou serviço é comercializado, como nos casos de receitas não operacionais.

Este último argumento poderia cair por terra caso a base de cálculo do PIS e da Cofins voltasse a coincidir com aquela que vigorava ao tempo da Lei nº 9.718, ficando restrita às receitas advindas das vendas de bens e serviços – o que parece mais eficaz, se considerarmos o PIS e a Cofins como efetivos IBS. Ainda assim, subsistiriam os argumentos destacados no item supra, que demonstram ser o critério do crédito financeiro mais viável – uma vez que torna facilitada sua implementação, além de garantir, com maior eficiência, a não cumulatividade, ou ainda permite a automática desoneração de exportações e de investimentos.

Apesar da literatura e dos exemplos ao redor do mundo tratarem destes dois modelos de crédito, há, no país, propostas distintas para o sistema, ideias alternativas para desenvolver o conceito de crédito. Embora criativas, padecem de estrutura robusta que atenda ao objetivo perseguido.

Há quem defenda que todas as despesas necessárias à geração da receita deveriam gerar direito ao crédito, independentemente de estarem sujeitas à tributação na etapa anterior<sup>85</sup>. Esta corrente, contudo, não entra na análise das sistemáticas existentes para incidência de não cumulatividade (crédito físico ou financeiro), limitando-se a defender que todas as despesas deveriam gerar créditos. Esse argumento pode levar à aplicação de um tributo sobre o lucro (receitas menos despesas), de modo não cumulativo.

Há também os que defendem o reconhecimento de créditos em relação a valores gastos com mão de obra, em especial folha de salários, sob o argumento de

---

<sup>85</sup> Nesse sentido, cf. OLIVEIRA, André Felix Ricotta. Princípio da não cumulatividade do pis e da cofins e o conceito semântico de insumo. **Revista de Direito Tributário** nº 114, Nov. 2011.

não se desestimular a geração de empregos com a tributação. Dentre as propostas em que há escolha do que poderia gerar crédito, esta apresenta-se como a mais genérica.

Essas propostas passam pela concepção de regimes de créditos sem critérios claros definidos, permeados por exceções e subjetividades. Ou seja, trazem regimes complexos, contrário à ideia de um regime tributário mais simples. Não se pode abrir mão da simplicidade, preceito a ser perseguido. Os custos de conformidade tributária no país são consideravelmente altos<sup>86</sup>. Há, portanto, que se reverter este quadro.

A simplificação, neste caso, geraria algum custo relevante? Algum impacto suficientemente negativo que pudesse fazer com que se abrisse mão de um conceito de crédito objetivo e simples? Parece-nos negativa a resposta.

Um sistema simples tende a gerar mais receitas, de maneira muito mais justa – eis que com menor índices de sonegação –, e maior segurança jurídica, quando em comparação com sistema complexos. Tende também a gerar menor custo operacional, seja para o contribuinte, seja para o fisco. Os exemplos de reforma tributária bem-sucedidos ao redor do mundo têm demonstrado isso.

---

<sup>86</sup> Não se pode perder de vista que o Brasil é o país com o mais alto custo de conformidade à tributação. De acordo com informações do Banco Mundial, as empresas brasileiras gastam em média 2.038 horas por ano para cumprir suas obrigações tributárias. Este número é questionado pela Receita Federal do Brasil, que estimou em 600 horas. De qualquer modo, é um custo expressivo. A título comparativo, o Brasil estaria atrás apenas da Bolívia, com 1.025 horas, no *ranking* de países a demandar mais tempo para apuração de tributos.

Apesar de o país possuir tecnologias em termos de informatização do sistema, a legislação não contribui para a simplificação, e torna-se cada vez mais complexa. A Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP) estimou as despesas tributárias das empresas nacionais para 2012:

- (i) “Em 2012, foram gastos R\$ 24,6 bilhões pela indústria de transformação com os custos para pagar tributos.
- (ii) Esse custo equivale a 1,16% do faturamento do setor e, considerando a cumulatividade na cadeia produtiva, impacta em 2,6% os preços dos produtos industriais.
- (iii) Na análise por porte de empresa, o custo para pagar tributos de R\$ 24,6 bilhões em 2012 distribuiu-se da seguinte forma:
  - Pequenas empresas: R\$ 6 bilhões.
  - Médias empresas: R\$ 5 bilhões.
  - Grandes empresas: R\$ 13,6 bilhões.”

Fonte: ‘O peso da burocracia tributária na indústria de transformação 2012’. Disponível em: <http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/o-peso-da-burocracia-tributaria-na-industria-de-transformacao-2012/>. Consulta realizada em 31.10.2017.



Esclarece-se que não se defende a vedação e inviabilização de qualquer forma inédita de apuração de crédito. Pretende-se demonstrar que, dos sistemas existentes no mundo, crédito físico e crédito financeiro, analisada a realidade brasileira, deve-se seguir para o conceito de crédito financeiro. Possivelmente seja mais promissor seguir modelos bem-sucedidos ao redor planeta, do que criar soluções complexas.

Em relação a eventual impacto negativo sobre determinados setores da economia, em especial em virtude da rejeição da ideia de adotar exceções no sistema – como no exemplo, de se permitir créditos sobre folha de salários –, não se pode perder de mente que a tributação nos moldes de um IVA, incidindo sobre base ampla (IBS), não possui as características necessárias para ser utilizado com fins extrafiscais, conforme já mencionado.

Em primeiro lugar porque a neutralidade, garantida com a observação efetiva da não cumulatividade, faz com que a carga tributária incida efetivamente no final da cadeia produtiva, ou seja, sobre o consumidor. É o que se extrai do exemplo já descrito, constante da Tabela 6, aqui novamente reproduzida:

Tabela 11. Incidência do tributo a uma alíquota a 15% em todas as fases da cadeia.  
Fonte: elaboração própria.

	<b>Indústria</b>	<b>Atacado</b>	<b>Varejo</b>
<b>Valor a venda</b>	100	200	300
<b>Valor do tributo 15%</b>	15	30	45
<b>Crédito</b>	0	15	30
<b>Valor devido na etapa</b>	15	15	15

Total do tributo ao final – 45

De se observar que, se mantida alíquota uniforme e sobre toda a cadeia de produção e comercialização, com efetiva não cumulatividade (todo o tributo pago na operação anterior gera crédito), o total arrecadado ao longo da cadeia (15 em cada uma das 3 etapas) - 45 no exemplo hipotético - é exatamente o que incide na última operação.

Outro aspecto que não pode ser ignorado consiste na modificação no padrão de consumo e a consequente diminuição do alcance da seletividade tributária nas decisões de consumo da população. Muito embora não haja levantamentos precisos sobre a temática, percebe-se que os bens de consumo já não são divididos entre aqueles destinados aos ricos e aos pobres. A seletividade, em decorrência deste fenômeno, perde força para fins de promover progressividade.

No intuito, também, de proteger alguns setores da economia, quase que numa seletividade subjetiva, há diversas propostas que sugerem que um IBS, nos moldes como ora proposto, trouxesse alíquotas distintas para distintos setores da economia. Uma estratégia aparentemente de fácil implantação consiste em aplicar alíquotas distintas para o IVA, de acordo com o ramo do negócio tributado. Seria possível, deste modo, fixar alíquota para o setor de serviços distinta da alíquota para a indústria, por exemplo. Esta solução, entretanto, aparentemente simples e objetiva, pode trazer mais custos do que benefícios para a sistemática de tributação aqui proposta. Isto porque, uma das grandes vantagens do IVA de alíquota única, consiste em dispensar qualquer tipo de classificação. Esta vantagem seria sacrificada em decorrência do interesse de determinado setor. Nesse sentido, não se considera justificável desvirtuar todo um sistema.

Embora o presente estudo pretenda debater o conceito de crédito para fins de PIS e Cofins não cumulativos a incidirem nos moldes de um IVA, não se pode perder de vista que estes tributos estarão incluídos em sistema amplo e mais complexo. A solução para aspectos da incidência – que envolvam seletividade – de um IVA simples e moderno deve ser buscada de modo sistêmico. Ou seja, não mediante modificação da estrutura do IVA, mas mediante utilização de outros tributos com maior vocação para seletividade. Melhor que desvirtuar o IVA proposto, tornando-o complexo e pouco eficiente, é manter o IVA proposto de acordo com os moldes como vem sendo aplicado em outros países – ou seja, simples, com alíquota preferencialmente única. Seletividade deve ser tratada com outros instrumentos que não o IVA.

A propósito, apresenta-se como premente a tendência mundial à unicidade de alíquota do IVA, segundo levantamento divulgado em estudo realizado pelo CCiF<sup>87</sup>:

<i><b>Dada de criação</b></i>	<i><b>Número de países</b></i>	<i><b>de Alíquota única</b></i>	<i><b>Múltiplas Alíquotas</b></i>	<i><b>% (alíquota única / Total)</b></i>
<b>Antes de 1990</b>	<b>48</b>	<b>12</b>	<b>36</b>	<b>25%</b>
<b>1990-1994</b>	<b>46</b>	<b>31</b>	<b>15</b>	<b>67%</b>
<b>1995 – 04/2001</b>	<b>31</b>	<b>25</b>	<b>5</b>	<b>81%</b>

Tabela 12. IVAs criados com alíquota única.  
Fonte: CCiF.

Neste sentido, o mesmo estudo indicou fatores favoráveis à fixação de alíquota única, como o fato de a alíquota uniforme favorecer a arrecadação ao dispensar quaisquer classificações, facilitar controles contábeis e aumentar previsibilidade de arrecadação, além de empoderar o cidadão contribuinte ao ter consciência da tributação a que está efetivamente sujeito, fomentar a neutralidade e garantir isonomia.

Portanto, nota-se que idealmente a alíquota deveria ser única, afastando-se a aplicação da seletividade. Mesmo que se admitisse a aplicação de alíquotas variadas, deveriam ser em menor número, de acordo com o propósito de manter a simplicidade e a possibilidade de evitar celeumas sobre classificação de mercadorias ou serviços.

De todo modo, a existência de alíquotas diferentes não prejudicaria a não cumulatividade na sistemática com aplicação do crédito financeiro. Haveria, por outro lado, incremento no grau de complexidade do sistema, algo não desejado.

Ademais, a tributação sobre o consumo não afasta ou retira a importância da tributação da renda e dos bens. Se é possível atingir uma base maior por meio da tributação sobre o consumo, há que se utilizar deste instrumento, exatamente nos moldes recomendados: favorecendo uma base ampla, em regime simples e objetivo.

<sup>87</sup> Vide nota técnica sobre Alíquota Única do IBS: CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Alíquota única do IBS. Nota Técnica CCiF - nº 1.** 10 mar. 2017. Disponível em: <http://ccif2016.blogspot.com.br/2017/03/aliquota-unica-do-ibs.html>. Acesso em: 29 out. 2017.

Como esta tributação não observa a seletividade, tampouco possuindo características de extrafiscalidade, há, também, que se tributar bens e renda, buscando a seletividade e extrafiscalidade nestas bases, mais viáveis tecnicamente. Tributando-se as três bases de modo coordenado, abre-se a possibilidade de extrair as vantagens de cada modelo de tributação, compensando-as com as desvantagens de cada um deles.

## 5. CONCLUSÃO

A trajetória do estudo proposto fez com que se concluísse que a aplicação do conceito de crédito financeiro é o mais adequado para a operacionalização de tributos efetivamente não cumulativos, no caso o Pis e a Cofins, que mantivessem as características de um bom IVA (simples e por isso com menor custo operacional, neutro, que possibilita desoneração de exportações e de investimentos).

Afastou-se a opção pelo crédito físico na medida em que, além de promover alguma cumulatividade, demanda existência de classificações, as quais geram os custos dela decorrências, assim como o contencioso em torno delas. A problemática em torno da aplicação deste modelo de crédito é conhecida no Brasil – com o IPI e o ICMS.

Assim, o Pis e a Cofins, incidindo sobre o consumo, seriam não cumulativos, mediante aplicação do seguinte conceito de crédito financeiro: gera crédito todo o tributo (todo o Pis e Cofins) incidente sobre bens e serviços adquiridos na atividade empresarial, mesmo que não vinculados diretamente à operação que gera a tributação posterior, inclusive bens de uso e consumo e destinados ao ativo fixo.

Optou-se por não inserir como exceção os casos de tributos pagos por bens e serviços adquiridos para uso pessoal dos sócios ou empregados os tributos (Pis e Cofins), pagos na operação anterior, na medida em que tais despesas não são utilizadas na atividade empresarial. Assim, não poderiam ser considerados como casos que excepcionalmente não gerariam créditos na medida em que sequer no conceito de crédito proposto se enquadram.

O conceito sugerido é amplo e simples, na medida em que bastaria verificar o total do tributo incidente nas operações anteriores para se chegar ao montante de crédito a que se faz jus. Em termos práticos, haveria fácil implementação, na medida em que a sistemática proposta dispensa classificação das mercadorias ou dos serviços adquiridos. Além de facilitar a aplicação da norma, a desnecessidade de classificação das operações anteriores também proporciona a possibilidade de fiscalização mais efetiva pelos órgãos de arrecadação, inclusive por meios eletrônicos, mediante captura automática das notas fiscais emitidas para determinado contribuinte

e os créditos delas decorrentes – tudo possível de ser parametrizado eletronicamente. Por não prever exceções, tampouco necessidade de classificações, o conceito sugerido também tende a gerar menor volume de contencioso. Estes fatores parecem ser decorrentes da simplicidade proposta.

O conceito a que se chegou é uma sugestão que visa iniciar um debate sobre o assunto, e não finalizar qualquer discussão. A proposta, portanto, deve ser considerada como um possível ponto de partida. Assim, eventuais equívocos nas análises realizadas no presente estudo podem e devem ser corrigidos num debate mais amplo. Este debate, por sua vez, deve ser multidisciplinar, contando com técnicos do meio jurídico, das finanças e da economia. Isto, porque, conforme procurou-se demonstrar, o conceito a ser efetivamente aplicado precisa, necessariamente, passar pelo crivo destas três áreas, na medida em que deve ser juridicamente preciso, além de ser claro e operacional para a economia e finanças. Não se pode dar margem para interpretações diferentes a depender a área técnica a aplicar a norma.

Um conceito de crédito financeiro - a ser adotado para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS nos moldes de imposto sobre valor adicionado – que possa garantir as qualidades de um bom e moderno IVA não pode prescindir de qualquer uma destas ciências. Há que se aproximar estas áreas e promover um bom diálogo para se atingir o objetivo – um conceito de crédito financeiro ideal.

## 6. REFERÊNCIAS

ALIOMAR, Baleeiro. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

\_\_\_\_\_. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. GIARDINO, Cléber. **ICM e IPI Direito de Crédito – Produção de mercadorias Isentas ou Sujeitas à alíquota zero**. Caderno de Direito Tributário. São Paulo, nº 46, 1988.

BIFANO, Elidie Palma. **Incidência e Apuração do PIS e da Cofins: noções fundamentais no regime cumulativo e no regime não cumulativo. Incidência monofásica**. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de; AMARAL, Gustavo da Silva; CANADO, Vanessa Rahal. (Coord.) **Direito Tributário: Tributação do setor comercial**. São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. **PIS/COFINS: receita x faturamento. Não incidência, isenção e exclusões da base**. [s.d] Disponível em: [http://ibetbrasil.com.br/noticias/index.php?option=com\\_content&view=article&id=10547:piscofins-receita-x-faturamento-nao-incidencia-isencao-e-exclusoes-da-base&catid=1:noticias&Itemid=3](http://ibetbrasil.com.br/noticias/index.php?option=com_content&view=article&id=10547:piscofins-receita-x-faturamento-nao-incidencia-isencao-e-exclusoes-da-base&catid=1:noticias&Itemid=3). Acesso em: 29 out. 2017.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BRIGAGÃO, Gustavo. **Créditos financeiros devem ser mantidos na exportação**. Conj. 13 mar. 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-mar-13/consultor-tributario-creditos-icms-mantidos-exportacao#author>. Acesso em: 29 out. 2017.

CANADO, Vanessa Rahal. **Cofins, Aspectos Teóricos e práticos**. São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. **Pis e Cofins: Regimes Contábeis de Reconhecimento de Receitas, Receitas Financeiras e Exclusões de base de cálculo**. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de; AMARAL, Gustavo da Silva; CANADO, Vanessa Rahal. (Coord.) **Direito Tributário: Tributação do setor comercial**. São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. **Aspectos Gerais das Contribuições**. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. (Coord.) **Tributação do Setor Industrial**, São Paulo: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. **Regime de Competência e incidência PIS/COFINS, ICMS e ISS**. Jota, 13 set. 2017. Disponível em: <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:g2VqyCp5p8QJ:https://jota.info/colunas/direito-e-contabilidade/regime-de-competencia-e-incidencia-piscofins-icms-e-iss-13092017+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 31.10.2017.

\_\_\_\_\_.; *BARTHEM NETO, Hélio. Momento é propício para uma reforma profunda na tributação indireta.* Conj. 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-mai-21/momento-propicio-reforma-profunda-tributacao-indireta>. Acesso em: 28 out. 2017.

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

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário.** 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Alíquota única do IBS. Nota Técnica CCiF - nº 1.** 10 mar. 2017. Disponível em: <http://ccif2016.blogspot.com.br/2017/03/aliquota-unica-do-ibs.html>. Acesso em: 29 out. 2017.

\_\_\_\_\_. **É possível implementar diretrizes do IBS na reforma do PIS?** 27 jun. 2017. Disponível em: [http://www.agenciaplat.com.br/testebd/wp-content/uploads/2017/06/Nota\\_Tecnica\\_Renda.pdf](http://www.agenciaplat.com.br/testebd/wp-content/uploads/2017/06/Nota_Tecnica_Renda.pdf). Acesso em: 29 out. 2017.

\_\_\_\_\_. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços. Nota técnica nº 1.** São Paulo, 2017. Disponível em: <http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2017/08/NT-IBS-v1.1.pdf>. Acesso em: 28 out. 2017.

CINTRA, Marcos. **A Verdade sobre o Imposto Único.** São Paulo: LCTE, 2003.

COELHO, Isaías. **Tributação em cascata é uma peculiaridade brasileira.** Disponível em: <http://veja.abril.com.br/economia/tributacao-em-cascata-e-uma-peculiaridade-brasileira/>. Acesso em: 28 out. 2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DIAS, Abel Alexandre Vilaça. **O Sistema Comum do IVA. A harmonização do IVA na União Europeia e a importância do princípio da tributação na origem.** Tese (Doutorado) - Pós-Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade de Porto. Porto, 2005.

ESTUDO do IPEA sugere dividir contribuições com Estados. **O Estado de São Paulo,** 25 Jan. 2007. Disponível em: <http://politica.estadao.com.br/noticias/geral,estudo-do-ipea-sugere-dividir-contribuicoes-com-estados,20070125p27160>. Acesso em: 29 out. 2017.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Constituição brasileira: Modelo de Estado, Estado democrático de direito, objetivos e limites jurídicos. In: **Parcerias Estratégicas** v.1, nº 4, 1997.

GILENO, Barreto. Impressões sobre a reforma tributária. **Valor Econômico,** 21 set. 2017. Disponível em: <http://www.valor.com.br/legislacao/5127596/impressoes-sobre-reforma-tributaria>. Acesso em: 29 out. 2017.



GRECO, Marco Aurélio. **A Não cumulatividade no Pis e na Cofins**. In PAULSEN, Leandro, et al. (Coord.) Não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins. São Paulo: IOB Thompson, Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004.

KHAIR, Amir Antônio; MELO, Luciane. **O Sistema Tributário e os impostos sobre patrimônio**. In ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro.(Org.) Economia no setor Público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

LEMGRUBER, Andréa. **A tributação do capital: o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e o Imposto sobre Operações Financeiras**. In ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro.(Org.) Economia no setor Público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, Pis e Cofins**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MESSIAS, Lorreine. **O elevado grau de litigiosidade tributária no Brasil: diagnóstico e medidas de encaminhamento**. São Paulo, 2014. Disponível em: <http://nefgv.com.br/files/upload/2014/12/10/o-elevado-grau-de-litigiosidade-tributaria-no-brasil.pdf>. Acesso em: 29 out. 2017.

OLIVEIRA, André Felix Ricotta. Princípio da não cumulatividade do pis e da cofins e o conceito semântico de insumo. **Revista de Direito Tributário** nº 114, Nov. 2011.

**O peso da burocracia tributária na indústria de transformação 2012**. Disponível em: <http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/o-peso-da-burocracia-tributaria-na-industria-de-transformacao-2012/>. Consulta realizada em 31.10.2017.

SAMPAIO, Maria da Conceição. **Tributação do consumo no Brasil: aspectos teóricos aplicados**. In ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro.(Org.) Economia no setor Público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; REQUE, Taisa Silva. **Arquitetura da destruição: o ICMS e seus 8.709.120 sistemas**. Jota, 24 jun. 2015. Disponível em: <https://jota.info/artigos/arquitetura-da-destruicao-o-icms-e-seus-8-709-120-sistemas-24062015>. Acesso em 28 out. 2017.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **Reconhecer para libertar: os caminhos do cosmopolitanismo multicultural**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003.

SILVA, José Afonso da. O Estado democrático de direito. **Revista dos Tribunais** nº635, 1988.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; ARVATE, Paulo Roberto. **Incidência tributária**. In ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro.(Org.) Economia no setor Público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the Public Sector**. 3ª edição. Nova Iorque: Ed Parsons, 2000.

**STJ volta a julgar conceito de insumo para crédito de Cofins.** Valor Econômico. Disponível em: <http://www.valor.com.br/legislacao/4773279/stj-volta-julgar-conceito-de-insumo-para-credito-de-cofins>.

VARSAÑO, Ricardo; et al. **Substituindo o PIS e a COFINS - e por que não a CPMF? Por uma Contribuição Não-Cumulativa.** Brasília: IPEA, 2001.