

Os Regimes Tributários das Contribuições Cofins e PIS/Pasep - Novas Alterações e seus Contornos Constitucionais

Rodrigo Caramori Petry

1. Introdução

Com notável intensidade nos últimos anos, os regimes jurídico-tributários de incidência, apuração e recolhimento das contribuições Cofins e PIS/Pasep foram objeto de sucessivas e numerosas alterações legislativas, inclusive envolvendo diversas modificações constitucionais.

Como resultado, atualmente o conjunto normativo regulador dessas contribuições forma um complexo microsistema tributário, contendo inúmeros regimes e sub-regimes que se comunicam, em especial no que diz respeito às incidências das contribuições sobre a "receita" ou sobre o "faturamento" das pessoas jurídicas, em face das diversas etapas e sujeitos passivos envolvidos na circulação econômica dos produtos, mercadorias e serviços.

Evidentemente, a crescente e preocupante complexidade assumida pelos regimes jurídicos das contribuições Cofins e PIS/Pasep está a exigir por parte dos aplicadores (juízes, contribuintes, agentes fiscais, advogados etc.) um sério aprofundamento no estudo do conjunto normativo desses tributos.

Esse estudo ganha ainda maior importância quando se percebe a elevada carga tributária e o enorme espectro de incidência que as citadas contribuições possuem, atingindo pesadamente um universo muito grande de pessoas jurídicas, nos mais diversos setores da atividade humana (produção rural, indústria, comércio, prestação de serviços, entidades sem fins lucrativos, entes públicos, fundações etc.).

Em atenção a essa problemática, nosso propósito no presente artigo é o de expor um quadro geral dos regimes jurídico-tributários das contribuições Cofins e PIS/Pasep e abordar as potenciais e futuras modificações nesses regimes, avaliando as normas constitucionais que atualmente determinam seus contornos, o que auxiliará os interessados a prever os impactos econômicos e jurídicos dessas mudanças.

Insta observar que 3 (três) dessas potenciais modificações foram inseridas na Constituição Federal pela Emenda nº 42/2003, que ainda não recebeu estudos mais aprofundados por parte da doutrina tributária.



Rodrigo Caramori Petry
é Professor de Direito Tributário na Faculdade de Direito de Curitiba (FDC), Mestre em Direito Econômico e Social pela PUC/PR, Advogado e Consultor em Curitiba/PR.

2. O Panorama Atual dos Regimes Jurídicos das Contribuições Cofins e PIS/Pasep

Como já tratamos, as contribuições Cofins e PIS/Pasep não possuem apenas um regime jurídico de incidência, apuração e recolhimento. Em verdade, existem diversos regimes jurídicos para essas contribuições sociais, cuja aplicação é diferenciada entre as diversas pessoas jurídicas. Vamos estudá-los, ainda que de forma muito breve, o que permitirá inclusive compreender melhor as modificações futuras.

2.1. As hipóteses de incidência possíveis para a Cofins e o PIS/Pasep

Em um primeiro estrato de análise sobre a legislação vigente, observamos que as contribuições sociais Cofins e PIS/Pasep podem ter como hipótese de incidência 5 (cinco) materialidades distintas, basicamente:

- i) o "faturamento" (receita bruta da venda de mercadorias e/ou de serviços);¹
- ii) a "folha de salários" - hipótese exclusiva para a contribuição PIS/Pasep, e aplicável em casos bastante específicos (instituições sem fins lucrativos);²
- iii) a "receita" (entendida aqui como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica de direito privado);³
- iv) as "receitas correntes e transferências correntes e de capital das pessoas jurídicas de direito público interno" - hipótese exclusiva para a contribuição PIS/Pasep;⁴
- v) a "importação de bens e/ou de serviços do exterior".⁵

2.2. Os regimes de incidência, apuração e recolhimento da Cofins e do PIS/Pasep com hipótese de incidência sobre a "receita" ou sobre o "faturamento"

No que diz respeito às incidências sobre o "faturamento" (item "i" anterior) ou sobre a "receita" (item "iii" anterior), ainda podemos encontrar uma ampla diversidade de regimes jurídicos de incidência, apuração e recolhimento das contribuições em estudo.

Para melhor compreensão desses regimes tributários da Cofins e do PIS/Pasep enquanto incidentes sobre o "faturamento" ou sobre a "receita" das pessoas jurídicas de direito privado, explicitamos o quadro abaixo, de forma bastante simples e objetiva, e pelo qual identificamos os seguintes regimes e critérios classificatórios respectivos:

¹ Como previsto pela Lei Complementar nº 70/1991 para a Cofins e pela Lei nº 9.715/1998 para a PIS/Pasep, normas essas aplicáveis se acaso declarada inconstitucional a Lei nº 9.718/1998 para determinada pessoa jurídica. Observe-se que o STF já declarou a inconstitucionalidade parcial da Lei nº 9.718/1998, na parte em que majorou a incidência da Cofins e do PIS/Pasep de "faturamento" para "receita total", mas tal decisão possui efeitos *inter partes* (vide julgamento do RE nº 346.084-PR, RE nº 390.840-5/MG, RE nº 357.950-9/RS e RE nº 358.273-9/RS em 09.11.2005). Também cumpre ressaltar que as Leis nºs 10.637/2002 (para PIS/Pasep) e 10.833/2003 (para Cofins) também prevêem como hipótese de incidência das contribuições o "faturamento" (receita da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços), mas o interpretam equivocadamente como compreendendo a "receita total" da pessoa jurídica.

² Hipótese prevista na Lei nº 9.715/1998.

³ Hipótese prevista atualmente nas Leis nºs 10.637/2002 (para PIS/Pasep) e 10.833/2003 (para Cofins). Observe-se que, apesar de a inconstitucional Lei nº 9.718/1998 (vide nota anterior) ter ampliado a base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep, de "faturamento" (previsto na LC nº 70/1991 e na Lei nº 9.715/1998) para "receita total", a hipótese de incidência nesse caso permaneceu sendo o "faturamento", ou seja, a Lei nº 9.718/1998 continuou determinando como hipótese das contribuições o "faturamento", embora tenha ampliado sua base de cálculo para compreender a "receita total".

⁴ Hipótese prevista na Lei nº 9.715/1998.

⁵ Hipótese prevista na Lei nº 10.865/2004.

1) *Regimes complexos (não simplificados)*: os regimes da Cofins e PIS/Pasep ditos complexos se subdividem primeiramente em dois grandes grupos:

- a) *regimes antecedidos por regime de retenção na fonte*: compreendem os casos em que a legislação tributária prevê a antecipação da incidência, apuração e recolhimento das contribuições Cofins e PIS/Pasep, ou seja, a aplicação da chamada “retenção na fonte”, como ante-sala para a apuração pelos regimes ditos complexos.⁶ O regime de retenção na fonte é, portanto, um regime anteposto aos demais, e não modifica a estrutura desses regimes posteriores;
- b) *regimes não antecedidos por regime de retenção na fonte*: compreendem os casos em que a legislação tributária não prevê a antecipação da incidência, apuração e recolhimento das contribuições Cofins e PIS/Pasep sobre a “receita” ou o “faturamento”.

Frise-se que o regime de retenção na fonte representa um regime antecedente aos demais. Exista ou não esse regime antecipatório de retenção na fonte das contribuições, o regime complexo posteriormente aplicável, em qualquer caso, será um dos seguintes regimes, que diferenciamos conforme a *intensidade da incidência tributária na cadeia de circulação econômica* de bens, produtos, mercadorias e/ou serviços: i) incidência plurifásica; ii) incidência monofásica. Façamos abaixo uma melhor explicitação de tais regimes complexos:

i) *incidência “plurifásica”*: representa uma forma de incidência repetida sucessivamente sobre cada um dos sujeitos participantes da cadeia. Tal incidência plurifásica pode ser dividida em duas subespécies, quais sejam:

- *incidência plurifásica não cumulativa*: utiliza-se de mecanismo não cumulativo para a apuração das contribuições Cofins e PIS/Pasep, pelo qual são considerados créditos sobre o valor de custos, despesas e encargos incorridos pela pessoa jurídica em sua atividade. Tal regime ainda pode ser subdividido em:

- *incidência plurifásica não cumulativa geral*: as contribuições Cofins e PIS/Pasep incidem com alíquotas de 7,6% e 1,65% respectivamente, e o crédito não cumulativo é calculado no mesmo percentual, ou seja, 7,6% e 1,65% sobre os custos, despesas e encargos da pessoa jurídica;

- *incidência plurifásica não cumulativa especial*: as contribuições incidem de forma diferenciada (com alíquotas diversas das fixadas no regime geral - sejam fixadas em percentuais ou até mesmo em valores fixos) e/ou são apuradas de forma diferenciada (com créditos não cumulativos calculados de forma diversa dos créditos do regime geral);⁷

- *incidência plurifásica cumulativa*: nesse regime plurifásico, as contribuições Cofins e PIS/Pasep incidem de forma sucessiva sobre cada um dos sujeitos participantes da cadeia econômica, mas a lei não fixa mecanismo de apuração para evitar a cumulatividade do ônus econômico das contribuições ao longo dessa cadeia. Tal regime pode ser subdividido em duas subespécies:

- *incidência plurifásica cumulativa geral*: regime no qual as contribuições Cofins e PIS/Pasep incidem com alíquotas de 3% e 0,65% respectivamente;

- *incidência plurifásica cumulativa especial*: regime no qual as contribuições Cofins e PIS/Pasep incidem de forma diferenciada (pela fixação de alíquota e/ou de base de cálculo diversas das fixadas para o regime geral), inclusive comportando alguns casos de substituição tributária (nos quais a alíquota da contribuição permanece a mesma, mas a base de cálculo em regra é majorada para promover a substituição da incidência sobre os demais sujeitos da cadeia de circulação econômica);

ii) *incidência “monofásica”*: incidência que não se repete num determinado ciclo econômico, sendo concentrada sobre um dos sujeitos participantes desse ciclo/cadeia, ou seja, sobre uma das “fases” de circulação de produtos, mercadorias e/ou serviços determinados, e sem alteração alguma da base de cálculo da operação (ao contrário do que ocorre em regra no regime de substituição tributária). Tal incidência, dita “monofásica” (apenas uma fase), ainda pode comportar duas formas de quantificação:

- *incidência monofásica com alíquota simples (não é aplicada para as contribuições Cofins e PIS/Pasep)*: caso hipotético em que o tributo incidiria apenas e tão-somente em um dos elos participantes da cadeia de circulação econômica, mas com a mesma alíquota que atinge na incidência plurifásica. Os demais participantes da cadeia seriam desonerados da incidência das contribuições;⁸

- *incidência monofásica com alíquota concentrada*: aqui a carga tributária que deveria em tese incidir sobre a cadeia toda ou uma parte dela, se comparada à incidência plurifásica do mesmo tributo, é concentrada em uma única fase de incidência, ou seja, concentrada sobre apenas um dos sujeitos participantes da circulação econômica, por meio da fixação de alíquota concentrada/elevada, enquanto os demais sujeitos são desonerados da incidência das contribuições. Na prática, muitas vezes essas alíquotas são correspondentes ao somatório aproximado da carga tributária total da cadeia se acaso houvesse incidência plurifásica ao invés de monofásica.⁹ Tal regime monofásico é aplicado às contribuições Cofins e PIS/Pasep incidentes sobre determinadas receitas, específicas de alguns setores da atividade econômica, e ainda pode ser de duas subespécies:

- *incidência monofásica pura*: não comporta nenhum mecanismo de apuração com creditamento não cumulativo das contribuições;

⁸ Observe-se que tal regime de incidência, se existente, produziria, do ponto de vista jurídico e econômico, um efeito não cumulativo das contribuições, ao desonerar as demais fases/sujeitos participantes da cadeia de circulação econômica.

⁹ Note-se que nesse regime monofásico, a incidência também é não cumulativa, pois as demais etapas ou fases da cadeia de circulação econômica são desoneradas do tributo. Porém, do ponto de vista econômico, a alíquota concentrada, se fixada pelo legislador em percentual muito elevado, pode tornar a incidência do tributo superior à carga tributária que incidiria ao longo de toda a cadeia se houvesse incidência plurifásica desse mesmo tributo. Para evitar isso, o legislador pode fixar essa alíquota condensada da monofasia em um percentual reduzido, de forma a gerar uma carga tributária ao longo da cadeia econômica equivalente àquela que poderia ser obtida por um mecanismo não cumulativo tributário. Vemos assim que a fixação da alíquota monofásica das contribuições ao mais das vezes é calibrada por interesses de política fiscal, e entendemos assim ser possível, mas desde que tais interesses sejam orientados pelos princípios constitucionais protetivos da atividade econômica, e sem ferir os princípios tributários, evidentemente.

⁶ Sobre o regime de retenção na fonte das contribuições Cofins e PIS/Pasep, veja-se nosso trabalho: PETRY, Rodrigo. “Retenção das Contribuições Cofins, PIS/Pasep e CSSL na Fonte: as Leis nº 10.833/2003 e 9.430/1996”. *Repertório de Jurisprudência IOB* nº 3/2004, volume I, ementa nº 19.246, 1ª quinzena de fevereiro de 2004.

⁷ No regime de incidência plurifásica não cumulativa especial, os créditos não cumulativos por vezes são calculados em percentuais menores que os do regime geral ou até mesmo em valores fixos por unidade do produto que gera a receita tributável. Em alguns casos, os créditos não cumulativos são presumidos pela legislação.

- incidência monofásica híbrida (com crédito não cumulativo): comporta a geração e utilização de créditos não cumulativos das contribuições Cofins e PIS/Pasep.

2) *Regime simplificado*: esse regime é o aplicado para as contribuições Cofins e PIS/Pasep dentro do sistema de incidência, apuração e recolhimento simplificado e favorecido para as micro e pequenas empresas, chamado “Simples federal”, instituído pela Lei nº 9.317/1996 e alterado por diversas disposições posteriores, inclusive a recente Lei Complementar nº 123/2006.¹⁰

Para melhor visualização, a seguir mostramos um quadro geral resumido dos regimes tributários aplicáveis às contribuições Cofins e PIS/Pasep enquanto incidentes sobre o “faturamento” ou sobre a “receita” das pessoas jurídicas de direito privado:

Complexos	Regimes antecedidos por regime de retenção na fonte	Incidência plurifásica	não cumulativa	Geral
Complexos	Regimes antecedidos por regime de retenção na fonte	Incidência plurifásica	cumulativa	Geral
				Especial
		Incidência monofásica	Alíquota simples (não aplicável) ¹¹	
			Alíquota condensada	Pura
	Regimes não antecedidos por regime de retenção na fonte	Incidência plurifásica	não cumulativa	Geral
				Especial
		Incidência monofásica	cumulativa	Geral
				Especial
Incidência monofásica	Alíquota simples (não aplicável) ¹²			
	Alíquota condensada	Pura		
			Híbrida (não cumulativa)	
Simplificado	Admite apenas um regime - o “Simples federal” (Lei nº 9.317/1996 e alterações, especialmente a recente Lei Complementar nº 123/2006)			

¹⁰ Observe-se que recentemente foi editada a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro 2006, que revogará a Lei nº 9.317/1996 a partir de 1º de julho de 2007, quando entrará em vigor o novo regime “Simples nacional” para tributação das micro e pequenas empresas no Brasil, com base no art. 146, III, “d” (introduzido pela Emenda Constitucional nº 42/2003), conforme comentaremos adiante.

¹¹ Como já esclarecido, tal regime não é aplicado à Cofins e ao PIS/Pasep pela legislação, sendo inserido aqui apenas como referência comparativa entre os regimes.

¹² Como já esclarecido, tal regime não é aplicado à Cofins e ao PIS/Pasep pela legislação, sendo inserido aqui apenas como referência comparativa entre os regimes.

2.3. Os critérios para determinação e aplicação dos diversos regimes da Cofins e do PIS/Pasep incidentes sobre a “receita” ou sobre o “faturamento”

Apesar de constatarmos a complexidade que cerca a determinação dos diversos regimes legais de incidência, apuração e recolhimento das contribuições Cofins e PIS/Pasep enquanto incidentes sobre a “receita” ou sobre o “faturamento”, concluímos, a partir da análise da legislação tributária, que o regime ou regimes jurídico-tributários adequados para essas contribuições devem ser identificados e aplicados pela pessoa jurídica conforme basicamente 9 (nove) critérios, que apontamos abaixo:

- i) a dimensão econômica do faturamento da pessoa jurídica;¹³
- ii) a forma de apuração do lucro para efeitos de cálculo do imposto de renda;¹⁴
- iii) a origem, tipo ou composição societária da pessoa jurídica;¹⁵
- iv) o tipo de atividade econômica desenvolvida pela pessoa jurídica;¹⁶
- v) o local do estabelecimento da pessoa jurídica;¹⁷
- vi) o fato de a pessoa jurídica ser ou não ser imune a impostos;¹⁸
- vii) a origem temporal dos contratos dos quais derivam as receitas tributáveis;¹⁹
- viii) as espécies de receitas auferidas;²⁰
- ix) o destinatário dos bens e/ou dos serviços que originarem receitas para a pessoa jurídica.²¹

Ainda cumpre observar que a mesma pessoa jurídica pode estar sujeita a diversos regimes de incidência, apuração e recolhimento das contribuições Cofins e PIS/Pasep. Em virtude disso, para interpretar a legislação relativa às contribuições em estudo,

¹³ Para exemplificarmos a aplicação desse critério, lembre-se da existência de limites de receita bruta mensal auferida pela pessoa jurídica, dentro dos quais ela pode ser autorizada a optar pelo regime Simples federal de incidência (vide Lei nº 9.317/1996, a ser substituída pela recente Lei Complementar nº 123/2006).

¹⁴ Para exemplificarmos, lembre-se que a adoção do regime de apuração do IR pelo Lucro Presumido da pessoa jurídica a impede de adotar o regime de incidência plurifásica não cumulativa das contribuições Cofins e PIS/Pasep (vide Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003).

¹⁵ Para exemplificarmos a aplicação desse critério, veja-se as vedações à adesão de certas pessoas jurídicas ao regime Simples federal, constantes da Lei nº 9.317/1996, a ser substituída pela recente Lei Complementar nº 123/2006.

¹⁶ Para exemplificarmos, observe-se que, em diversos casos, a aplicação do regime de incidência plurifásica cumulativa, ou do regime de incidência plurifásica não cumulativa, depende da atividade econômica da pessoa jurídica, vide Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Vê-se inclusive que determinadas atividades econômicas foram ao longo do tempo, por legislações posteriores, excluídas do regime de incidência não cumulativa, devendo suas receitas serem submetidas ao regime de incidência plurifásica cumulativa.

¹⁷ Para exemplificarmos o uso desse critério, veja-se que existe inclusive um regime de incidência plurifásica não cumulativa especial para as pessoas jurídicas estabelecidas/localizadas na Zona Franca de Manaus, como previsto pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 com as redações dadas pela Lei nº 10.996/2004.

¹⁸ Nesse sentido, observe-se que o regime de incidência plurifásica não cumulativa das contribuições Cofins e PIS/Pasep não pode ser aplicado às pessoas jurídicas beneficiadas com imunidade tributária a impostos (vide Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003).

¹⁹ Nesse sentido, note-se que o regime de incidência plurifásica não cumulativa das contribuições Cofins e PIS/Pasep não pode ser aplicado às receitas originadas de contratos firmados antes de 31 de outubro de 2003, no caso específico das receitas de prestação de serviços ou o fornecimento de bens descritos na Lei nº 10.833/2003.

²⁰ Para exemplificarmos o uso desse critério, veja-se que uma mesma pessoa jurídica pode ter parte de suas receitas tributadas no regime de incidência plurifásica não cumulativa da Cofins e PIS/Pasep, enquanto outras receitas da mesma pessoa jurídica podem ser tributadas no regime de incidência plurifásica cumulativa, como previsto pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

²¹ Vide o caso do regime de retenção na fonte das contribuições Cofins e PIS/Pasep, obrigatoriamente adotado sobre a receita da pessoa jurídica quando fornecer bens ou prestar serviços a órgãos públicos federais, autarquias federais e fundações públicas ligadas à União Federal, como previsto na Lei nº 9.430/1996.

a atenção do intérprete deve se voltar primeiramente para identificar as espécies de receita auferidas pela pessoa jurídica em análise. Independentemente da atividade do sujeito passivo, suas receitas poderão ter diversos regimes tributários das contribuições.

Assim sendo, por exemplo, uma empresa qualquer poderá ter parte de suas receitas tributadas antecipadamente no regime de retenção na fonte, e parte das receitas fora do regime de retenção; ou, ainda, poderá ter parte de suas receitas no regime de incidência plurifásica não cumulativa, enquanto outras receitas da mesma empresa são submetidas ao regime de incidência plurifásica cumulativa.

3. As Próximas Modificações no Regime Jurídico das Contribuições Cofins e PIS/Pasep - Contornos Constitucionais

O quadro geral de regimes jurídicos de incidência, apuração e recolhimento das contribuições Cofins e PIS/Pasep, antes exposto, é o resultado da evolução (no tempo) das normas atinentes à contribuição PIS/Pasep ao longo de seus mais de 35 (trinta e cinco) anos de história,²² e da contribuição Cofins ao longo de mais de 14 (quatorze) anos.²³ Cabe-nos agora investigar algumas potenciais/futuras mudanças legislativas que influenciarão de maneira especial esses regimes, e apontar seus pontos críticos.

Essas modificações nos regimes jurídico-tributários das contribuições em análise foram detectadas por serem previstas pelo texto da Constituição vigente (especialmente em sua redação dada pela Emenda nº 42/2003), o que lhes dá *status* diferenciado. Tais futuras alterações não se tratarão, portanto, de singelas mudanças, mas sim da efetivação de diretrizes constitucionais. Daí a relevância e utilidade de estudá-las antecipadamente, em especial para perceber seus contornos e, evidentemente, fixar seus limites. São elas:

- i) a instituição (por lei ordinária) de uma “contribuição adicional PIS/Pasep” (art. 239, parágrafo 4º, da redação original da Constituição de 1988);
- ii) a instituição (por lei complementar) de um novo regime especial e simplificado para as contribuições PIS/Pasep e Cofins (e de outros tributos) incidentes sobre as micro e pequenas empresas (art. 146, III, “d”, inserido pela Emenda Constitucional nº 42/2003) - previsão essa efetivada recentemente pela Lei Complementar nº 123/2006;
- iii) instituição (por lei complementar,²⁴ ou por lei ordinária da União²⁵) de “critérios especiais de tributação”, aplicáveis inclusive às contribuições PIS/Pasep e Cofins, para prevenção contra desequilíbrios de concorrência entre empresas (art. 146-A, inserido pela Emenda Constitucional nº 42/2003);
- iv) a majoração (por lei ordinária) da Cofins, proporcional a uma concomitante redução (total ou parcial) da contribuição do art. 195, I, “a”, incidente sobre

²² História essa iniciada pela edição das Leis Complementares nºs 7 e 8, de 1970.

²³ História essa iniciada pela edição da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

²⁴ Lei que em tese pode vincular o regime de tributos dos Estados, do Distrito Federal e/ou dos Municípios, além dos tributos da União Federal.

²⁵ Lei essa apenas vinculando tributos de competência da própria União Federal.

a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos à pessoa física, ou seja, a substituição total ou parcial de uma contribuição por outra (vide art. 195, parágrafo 13, também inserido pela Emenda Constitucional nº 42/2003).

Logicamente, poderão surgir - e é provável que assim se dêem - outras modificações nos regimes jurídicos das contribuições Cofins e PIS/Pasep, ditados seja pela “necessidade governamental”²⁶ ou pela dinâmica dos interesses políticos, alimentados na mente fértil do legislador.

As 4 (quatro) potenciais modificações que expusemos acima para as contribuições em análise são apenas as mais certas e previsíveis, uma vez que sua elaboração futura se encontra expressada pelo próprio texto constitucional, e não excluem outras, de menor ou igual quilate.²⁷ Abordaremos a seguir os seus pontos fundamentais.

3.1. A “contribuição adicional PIS/Pasep” - art. 239, parágrafo 4º, da Constituição de 1988

A modificação potencial que diz respeito à criação da “contribuição adicional PIS/Pasep” está prevista no parágrafo 4º do art. 239 da Constituição Federal desde sua promulgação em 5 de outubro de 1988, mas até o presente momento não foi implementada.²⁸

Lembre-se que a Constituição de 1988 recepcionou a cobrança da contribuição PIS/Pasep por meio de expressa referência em seu art. 239,²⁹ mas também cuidou de adicionar no parágrafo 4º desse mesmo artigo uma nova norma de competência, que autoriza a União Federal a instituir por meio de lei (entenda-se, aqui, lei ordinária)³⁰ uma “contribuição adicional” para financiar o seguro-desemprego, *in verbis*:

²⁶ “Necessidade governamental”, no que diz respeito à receita pública, é uma expressão que deve sempre ser avaliada diante da situação concreta, com o olhar crítico do estudioso que não se esquece do alerta de Montesquieu, a ecoar através dos séculos sempre atual, *in verbis*: “Para estabelecer corretamente esta receita, devem-se considerar tanto as necessidades do Estado quanto as necessidades dos cidadãos. Não se deve tirar das necessidades reais do povo para dar às necessidades imaginárias do Estado.

As necessidades imaginárias do Estado são o que exigem as paixões e as fraquezas daqueles que governam, o encanto de um projeto extraordinário, a vontade doentia de uma glória vã e certa impotência do espírito contra as fantasias. Muitas vezes aqueles que, com espírito inquieto, estavam na direção dos negócios sob o príncipe pensaram que as necessidades do Estado eram as necessidades de suas almas pequenas.” (*O Espírito das Leis*. Tradução de Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 221 - grifo nosso)

²⁷ Lembre-se de que no futuro poderão existir inclusive novas emendas constitucionais, criando outras previsões de alterações no sistema tributário nacional, inclusive nos regimes das contribuições Cofins e PIS/Pasep.

²⁸ Até a edição do presente artigo não havia notícia da criação de tal contribuição adicional.

²⁹ “Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo. (...)” (grifo nosso)

³⁰ O parágrafo 4º do art. 239 prevê expressamente a possibilidade da contribuição adicional PIS/Pasep ser instituída por lei ordinária, não havendo, em nosso entender, a necessidade de edição de lei complementar para tanto, como haveria no caso de ser criada contribuição social não prevista expressamente no texto da Constituição. Neste último caso seria aplicável a prescrição do parágrafo 4º do art. 195, que exige (por remeter-se ao art. 154, I), para criação de novas contribuições sociais: i) a edição de lei complementar; ii) incidência não cumulativa; e iii) que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos já discriminados no texto constitucional.

“Art. 239. (...) § 4º O financiamento do seguro-desemprego receberá *uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio* da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei.” (grifo nosso)

Portanto, essa contribuição deverá ser cobrada apenas e tão-somente das empresas cujo índice de rotatividade de empregados seja superior ao índice médio de rotatividade existente em seu setor econômico.

Em face dessa previsão contida no parágrafo 4º do art. 239 da Constituição de 1988, a Lei nº 7.998/1990, em seu art. 30, determinou a apresentação de projeto de lei (ordinária), pelo Poder Executivo, para promover a instituição da contribuição adicional PIS/Pasep pelo índice de rotatividade dos empregados nas empresas, *in verbis*:

“Art. 30. O Poder Executivo regulamentará esta Lei no prazo de 90 (noventa) dias e apresentará *projeto de lei regulamentando a contribuição adicional* pelo índice de rotatividade, de que trata o § 4º do art. 239 da Constituição Federal, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias.” (grifo nosso)

Tal previsão afasta claramente a possibilidade de edição de medida provisória (MP) para instituir a nova contribuição. A “MP” é veículo normativo distinto da “lei ordinária” (vide art. 59 da Constituição Federal de 1988). Por último, cumpre ressaltar que, apesar de já tramitar no Congresso Nacional proposta legislativa baseada no art. 30 da Lei nº 7.998/1990, até o momento não recebeu texto, votação ou aprovação definitivas.

Como será comentado adiante, alerte-se que também em relação à Cofins existe previsão para a instituição de “contribuição adicional”, conforme prevê o art. 89 da Lei nº 10.833/2003, cumulado com os arts. 43 da Lei nº 10.865/2004 e 11 da Lei nº 10.999/2004.

3.2. Novo regime tributário simplificado e favorecido para as micro e pequenas empresas envolvendo inclusive as contribuições Cofins e PIS/Pasep (art. 146, III, “d” da Constituição) - efetivação pela recente LC nº 123/2006

A Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003,³¹ além de outras alterações relevantes no sistema tributário, também modificou a redação do art. 146 da Constituição, que passou a prever a instituição de mais uma lei complementar em matéria tributária, lei essa que deverá criar um novo regime simplificado de incidência e recolhimento das contribuições Cofins e PIS/Pasep, *in verbis*:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...);

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I, e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

³¹ Publicado no *DOU* em 31.12.2003.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.” (grifo nosso)

Portanto, a partir da EC nº 42/2003, o texto constitucional prevê a instituição de lei complementar para definir normas gerais para um novo regime tributário “diferenciado e favorecido” para as micro e pequenas empresas, lei esta que se somará às demais iniciativas já levadas a cabo para efetivar as diretrizes magnas previstas nos arts. 170, IX,³² e 179, *caput*,³³ da Constituição (como no caso do Simples federal da Lei nº 9.317/1996).

A Emenda nº 42/2003 também inseriu o art. 94 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), para efeito de prever que uma vez editada a lei complementar prevista no art. 146, III, “d”, serão extintos todos os demais regimes tributários diferenciados e favorecidos atualmente vigentes, o que inclui o regime Simples da Lei nº 9.317/1996.³⁴

Como visto na redação dada ao art. 146 pela EC nº 42/2003, a arrecadação no novo regime simplificado e favorecido poderá inclusive ser centralizada pela União Federal, disposição essa que tem gerado debates e críticas por parte de representantes dos Estados e Municípios, preocupados com a possível agressão à sua autonomia financeira.³⁵

Observa-se especialmente que a citada lei complementar poderá inclusive conter regimes “especiais ou simplificados” para a incidência, apuração e recolhimento de 6 (seis) tributos em especial, dentre os quais se incluem as contribuições Cofins e PIS/Pasep. Vejamos quais sejam tais tributos, a partir da leitura do art. 146, III, “d”:

i) ICMS (art. 155, II);³⁶

ii) *contribuição social sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos à pessoa física* (art. 195, I, “a”);

³² “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...); IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.”

³³ “Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.”

³⁴ “Art. 94. Os regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios cessarão a partir da entrada em vigor do regime previsto no art. 146, III, d, da Constituição.”

³⁵ Nesse sentido, veja-se inclusive o artigo de Robinson Sakiyama Barreirinhas: “Inconstitucionalidade do ‘Super Simples’”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 126, pp. 44-53.

³⁶ Imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”.

- iii) *contribuição social sobre a receita ou o faturamento - Cofins* (art. 195, I, "b") e sua possível majoração em substituição à incidência sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho (vide parágrafo 13 do art. 195);³⁷
- iv) *Contribuição Social sobre o Lucro - CSSL* (art. 195, I, "c");
- v) *contribuições sociais "Cofins" e "PIS/Pasep" cobradas do importador* de bens ou serviços do exterior (vide parágrafo 12 do art. 195, ao se reportar ao inciso IV do mesmo artigo);
- vi) *contribuição PIS/Pasep* (art. 239).

Atente-se que em data de 14 de dezembro de 2006 foi editada a Lei Complementar nº 123/2006, para efeito de instituir o novo regime nacional simplificado e favorecido de tributação para as micro e pequenas empresas, concretizando-se assim a previsão do art. 146, III, "d" da Constituição Federal (com a redação dada pela EC nº 42/2003). A legislação ainda é bastante jovem e o estudo mais detalhado de seus dispositivos irá demonstrar, com o passar do tempo, se a citada Lei Complementar cumpre realmente com seus propósitos constitucionais. Em face dos limites do presente artigo, não teremos condições de abordar os novos dispositivos, mas desde já pontuamos a notícia de seu surgimento, convidando os interessados ao seu estudo.

3.3. Lei complementar tributária para evitar "desequilíbrios da concorrência" e as contribuições Cofins e PIS/Pasep (art. 146-A da Constituição)

A Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003,³⁸ além das alterações antes comentadas, também inseriu o "art. 146-A" na Constituição de 1988, para prever a instituição de mais uma lei complementar em matéria tributária, agora com o objetivo de prevenir *desequilíbrios da concorrência*³⁹ em face dos regimes de tributação das empresas, *in verbis*:

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

Da redação do citado art. 146-A observa-se que é exigida "lei complementar" (com *quorum* qualificado) quando se pretenda vincular com critérios especiais de incidência, apuração e recolhimento, além dos tributos da União Federal, os tributos dos Estados, do Distrito Federal e/ou dos Municípios.

E o mesmo art. 146-A ainda se refere apenas à edição de "lei ordinária" no caso de vincular apenas os tributos de competência da própria União Federal. Em face

³⁷ Inclusive após sua futura majoração, que substituirá parcialmente a cobrança da contribuição sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho (conforme sugerido pelo parágrafo 13 do art. 195).

³⁸ Publicada no *DOU* em 31.12.2003.

³⁹ Marcelo M. Bertoldi, comentando sobre o regime jurídico da concorrência, afirma: "A concorrência advém da competição entre empresários, sendo pressuposto lógico e essencial do sistema de economia de mercado. (...) Veja-se que a concorrência em si é reconhecida e protegida pelo Direito, que, por sua vez, reprime formas e meios de concorrência que não se pautam pela lealdade e moralidade. (...).

Se por um lado a concorrência sempre significa a atividade empresarial com vistas a atrair para si a maior parcela de clientela possível, em detrimento dos concorrentes, prejudicando-os, portanto; o Direito reprime uma série de manifestações empresariais que visam a dominação abusiva do mercado." (*Curso Avançado de Direito Comercial*. Vol. 1, 2ª edição, São Paulo: RT, 2003, pp. 148-149)

da expressa referência do art. 146-A à "lei" (seja a complementar ou a ordinária), entendemos aqui inabilitado o veículo legislativo "medida provisória".

Evidentemente, essa futura lei, seja complementar ou ordinária, ao prever "critérios especiais de tributação", poderá alterar o regime de incidência, apuração e recolhimento das contribuições Cofins e PIS/Pasep, especialmente tendo em vista o significativo impacto econômico que a cobrança dessas contribuições gera na apuração dos custos das empresas, com reflexos na formação dos preços dos produtos, mercadorias e serviços. Embora não tenhamos condições de precisar seu texto final, cumpre-nos alertar que já se encontra em trâmite no Congresso Nacional anteprojeto de lei para efetivar a previsão contida no art. 146-A.

O assunto relativo à concorrência e tributação, especialmente em se tratando das contribuições PIS/Pasep e Cofins, é complexo e está intimamente relacionado à aplicação do princípio constitucional da isonomia em matéria tributária.

Sob uma ótica mais aprofundada de análise, vemos que o art. 146-A da Constituição (introduzido pela EC nº 42/2003) revela a importância que atualmente a carga tributária representa na competitividade das empresas brasileiras, seja no setor de produção rural, no industrial, no comercial ou no de serviços.⁴⁰

A concorrência pelo mercado é profundamente afetada pela tributação no Brasil, e não envolve apenas a disputa entre produtos, mercadorias e serviços nacionais e estrangeiros (influenciando a balança de importações-exportações), mas também envolve, cada vez mais, disputas entre empresas brasileiras, do mesmo ou de diferentes setores econômicos.

As empresas estão cada vez mais preocupadas com a instituição de regimes de tributação diferenciados, que ora geram benefícios, ora causam prejuízos para determinados atores da cena econômica, e multiplicam as medidas e impugnações judiciais à tributação sob o fundamento de violação do princípio isonômico.

Essa disparidade de tratamento tributário entre as empresas parece crescer na medida em que a legislação tributária se torna mais complexa, complexidade essa que entendemos também como um reflexo, em boa parte, da evolução das atividades econômicas.

Tal fenômeno é ainda agravado pelas constantes pressões políticas dos diversos agentes do mercado, que, para se defender dos incessantes aumentos da carga tributária pelo Governo, propugnam pela instituição de exceções às regras de tributação ou pela criação de mecanismos tributários compensatórios.⁴¹

O resultado é que as regras tributárias editadas pelo Poder Executivo ou votadas pelo Legislativo comportam cada vez maior número de exceções, e que em al-

⁴⁰ Note-se ainda que a carga tributária, em especial a correspondente às contribuições sociais, é uma preocupação prioritária não apenas sob o ponto de vista do "Segundo Setor" (empresas em regime de concorrência de mercado), mas também sob a ótica do "Primeiro Setor" (entidades pertencentes ao Estado) e de forma cada vez mais notável, do chamado "Terceiro Setor" (entidades privadas sem fins lucrativos e de interesse social. Sobre a tributação do terceiro setor, inclusive, veja-se o profundo e abrangente estudo de Leandro Marins de Souza: *Tributação do Terceiro Setor no Brasil*. São Paulo: Dialética, 2004).

⁴¹ Denominamos "mecanismos tributários compensatórios" aquelas normas que têm por objetivo permitir que o aumento de carga tributária sobre uma atividade ou negócio de uma empresa ou setor econômico possa ser compensado pela diminuição da carga em outra atividade ou negócio dessa mesma empresa ou setor.

guns casos privilegiam determinadas atividades ou empresas em detrimento de outras, intensificando o caos da legislação tributária brasileira e dificultando cada vez mais a aplicação do princípio da isonomia, o que repercute diretamente no equilíbrio da concorrência entre as empresas no Brasil.

Note-se que o regime da concorrência em nosso País é regulado por importantes diretrizes constitucionais e legais,⁴² mas essas normas não tratam especificamente dos efeitos negativos que eventual diferenciação legal porém injustificada da carga tributária entre os agentes econômicos possa gerar em prejuízo da livre concorrência.

Em face disso, entendemos que a diretriz contida no art. 146-A revela uma salutar iniciativa do constituinte derivado no sentido da realização plena do princípio da livre concorrência (art. 170, IV, da Constituição⁴³), e que poderá solucionar preocupantes injustiças, inclusive e especialmente envolvendo as contribuições PIS/Pasep e Cofins, tributos intimamente relacionados com essa problemática.⁴⁴

Essa perspectiva positiva fica condicionada, porém, à forma como será redigido o futuro texto legal previsto no art. 146-A. E fazemos tal alerta calcados na experiência histórica, que nos mostra preocupações cegamente arrecadatórias sempre ocupando um espaço privilegiado na elaboração das leis tributárias no Brasil, privilégio este consolidado por força da *longa manus* do Poder Executivo.⁴⁵

Nosso temor diz respeito à possibilidade de o futuro texto legal sugerido pelo art. 146-A da Constituição servir a propósitos exclusivamente fiscalistas, como na hipótese de serem instituídos “critérios especiais” de tributação com base em premissões ou considerações exclusivamente econômicas sobre os negócios empresariais, visando evitar “supostos” desequilíbrios da concorrência que seriam, na visão do Governo, causados por meio de atos de elisão fiscal (forma legítima de planejamento tributário).⁴⁶

Antevemos essa preocupação tendo em vista que o legítimo exercício do planejamento tributário (elisão fiscal) pode gerar significativa diferenciação de competitividade entre empresas do mesmo ramo econômico ou de diferentes setores. É um fato natural e reconhecido pelo mercado que qualquer empresa, por meio de uma

⁴² A propósito, consulte-se a normatização do regime de livre concorrência no Brasil: art. 170, IV, e art. 173, parágrafo 4º, da Constituição Federal; Código de Propriedade Industrial (art. 195 da Lei nº 9.279/1996); Código de Defesa do Consumidor (art. 6º, III e IV; art. 66, art. 67, Lei nº 8.078/1990); “Lei de Defesa da Concorrência” ou “Lei Antitruste” (Lei nº 8.884/1994).

⁴³ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...); IV - livre concorrência; (...).”

⁴⁴ Devido à grande variedade de regimes jurídicos diferenciados entre os diversos sujeitos passivos e suas constantes alterações, as contribuições Cofins e PIS/Pasep são potencialmente criadoras de situações críticas e/ou questionáveis sob o ponto de vista do princípio da isonomia tributária.

⁴⁵ Sobre a influência do Poder Executivo na elaboração das normas tributárias, veja-se também artigo de nossa autoria: PETRY, Rodrigo Caramori. “Apontamentos sobre a Problemática da Tributação no Brasil”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* nº 59, São Paulo: RT, nov.-dez./2004, pp. 41-59.

⁴⁶ Não é nosso propósito aqui abordar as questões relativas à interpretação econômica em matéria tributária e seus reflexos. Sobre o tema, veja-se, dentre outros: MARINS, James. *Elisão Tributária e sua Regulação*. São Paulo: Dialética, 2002; TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada: Simulação: Elusão Tributária*. São Paulo: RT, 2003.

estratégica e rotineira reorganização dos negócios empresariais, pode obter melhores resultados econômicos em suas atividades em relação às empresas concorrentes que não se planejam da mesma forma para enfrentar a carga tributária.

Apesar do alerta, basta observarmos com o mínimo de cuidado esse fenômeno, para concluir que o fato de algumas empresas obterem vantagens de mercado por meio do planejamento fiscal não implica nenhum “desequilíbrio de concorrência”, mas é apenas, pura e simplesmente, resultado do próprio fenômeno concorrencial.

É evidente que a concorrência entre os agentes econômicos gera a necessidade de que cada empresário obtenha maiores resultados com menores custos na atividade. A diminuição de custos é meta a ser perseguida a todo o momento. Isso inclui evidentemente os custos tributários, um dos mais preocupantes para os gestores das empresas.

Nesse sentido, é elementar dizer que a todas as empresas está aberta a possibilidade de planejarem seus negócios de forma a pagar menos tributos, desde que não fraudem a lei. Portanto, os atos elisivos (típicos do planejamento tributário, comportando formas lícitas de economia tributária) não implicam nenhum desequilíbrio de concorrência, ao contrário, são “subprodutos” da economia de mercado, da liberdade de iniciativa, enfim, da livre concorrência.

3.4. A substituição da contribuição sobre a “folha de salários e demais rendimentos do trabalho” pela contribuição sobre a “receita ou o faturamento” - Cofins

3.4.1. Previsão constitucional - art. 195, parágrafo 13 (introduzido pela EC nº 42/2003)

A Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, além de outras relevantes modificações já abordadas no presente texto, sugeriu uma futura alteração na legislação tributária com vistas a parcial desoneração da relação de emprego e trabalho no Brasil, e que gerará reflexo direto na incidência e arrecadação da Cofins. Essa iniciativa foi prevista pela inserção do parágrafo 13 no art. 195 do texto constitucional, *in verbis*:

“Art. 195. (...)

(...)

§ 13. Aplica-se o disposto no parágrafo 12 [aplicação diferenciada da não-cumulatividade por setor econômico⁴⁷] inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.” (grifo nosso, explicação entre colchetes)

Da leitura do dispositivo acima, depreendemos que a modificação potencial prevista, ou melhor, sugerida pelo parágrafo 13 do art. 195 da Constituição, diz respeito à substituição da contribuição paga pelo empregador, empresa ou entidade equiparada, incidente sobre “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos à pessoa física” (art. 195, I, “a”), pela contribuição sobre “a receita ou o faturamento”, ou seja, a Cofins (art. 195, I, “b”).

⁴⁷ Eis a redação do parágrafo 12 do art. 195: “A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b [Cofins]; e IV do caput [Cofins-importação], serão não cumulativas.”

Conforme sugere o parágrafo 13 do art. 195, a substituição é uma hipótese, ou seja, uma possibilidade, que uma vez implementada será feita gradualmente. Ou seja, a redação do citado dispositivo aponta no sentido de que a substituição da contribuição do art. 195, I, "a", se dê por etapas, a serem atingidas progressivamente no decorrer de certo espaço de tempo.

O objetivo da norma a ser instituída deverá ser o de causar o mínimo impacto possível aos contribuintes e aos cofres da seguridade social, permitindo inclusive eventuais "ajustes" no decorrer da implementação gradativa.

3.4.2. As contribuições sociais envolvidas na substituição

3.4.2.1. A contribuição a ser substituída

Em relação à contribuição a ser "substituída", observe-se que é apenas a contribuição do empregador, da empresa ou da entidade a ela equiparada, incidente sobre "a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos a pessoas físicas", que está fundamentada na norma de competência do art. 195, I, "a".⁴⁸

Tal contribuição foi instituída pelo art. 22 da Lei nº 8.212/1991, atualmente vigente (com alterações),⁴⁹ e é cobrada nos seguintes regimes:

- i) alíquota de 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e trabalhadores avulsos (inciso I);
- ii) alíquota adicional de 1%, 2% ou 3%⁵⁰ sobre a base de cálculo acima descrita, para financiar o benefício do Seguro Acidentes do Trabalho - SAT (inciso II);⁵¹
- iii) alíquota de 20% sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais que prestem serviços (inciso III);
- iv) alíquota de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho (inciso IV).

Essa é, em suas diversas formas de incidência (itens "i" a "iv"), a contribuição do art. 195, I, "a", a ser possivelmente substituída por contribuição adicional incidente sobre a "receita ou o faturamento", como sugere o parágrafo 13 do art. 195 da Constituição.

⁴⁸ "Art. 195. (...) contribuições sociais:

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

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício." (grifos nossos)

⁴⁹ Especialmente por parte da Lei nº 9.876/1999, que alterou o art. 22 da Lei nº 8.212/1991.

⁵⁰ Os percentuais são aplicados conforme o grau de risco de acidentes de trabalho.

⁵¹ A contribuição ao SAT não é contribuição autônoma, mas apenas adicional da contribuição prevista no art. 195, I, "a", e que encontra fundamento também no art. 7º, XXVIII e no art. 201, X, *in verbis*:

"Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...) XXVIII - seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que este está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa."

"Art. 201. A previdência social (...) X - Lei disciplinará a cobertura do risco de acidente do trabalho, a ser atendida concorrentemente pelo regime geral de previdência social e pelo setor privado."

Nesse sentido, acerca da contribuição ao SAT, veja-se o seguinte julgamento do Supremo Tribunal Federal: Tribunal Pleno, RE nº 343.446-2/SC, Rel. Ministro Carlos Mário Velloso, j. em 20.03.2003, DJU em 04.04.2003.

É importante esclarecer qual é a contribuição referida no art. 195, I, "a" da Constituição, para não confundi-la com outras contribuições, previstas em outros dispositivos da Constituição, mas que também incidem sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos a pessoas físicas.

Essas outras contribuições, que apesar de incidirem sobre a "folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos a pessoas físicas" não se confundem com a contribuição do art. 195, I, "a", não estão compreendidas na sugestão do parágrafo 13 do art. 195, e, portanto, não devem ser substituídas pela incidência sobre a "receita ou o faturamento". Portanto, a princípio essas incidências devem permanecer inalteradas.

É o caso das contribuições para entidades sociais de aperfeiçoamento profissional do chamado Sistema "S": Sesi, Senai, Sesc, Senac etc., que foram recepcionadas expressamente pelo art. 240 da Constituição, e que possuem praticamente a mesma base de incidência da contribuição prevista no art. 195, I, "a",⁵² mas com ela não se confundem. Conclui-se, assim, que a cobrança de tais contribuições deverá permanecer incólume em face do parágrafo 13 do art. 195 da Constituição.⁵³

3.4.2.2. A contribuição substituída

Em relação à contribuição "substituída" da contribuição do art. 195, I, "a" da Constituição, parece-nos evidente tratar-se da Cofins (art. 195, I, "b" da Constituição).

Observe-se também que o parágrafo 13 do art. 195 não prevê a instituição de uma "contribuição adicional" à Cofins, ou seja, o parágrafo 13 do art. 195 não é uma nova norma de competência legislativa tributária, longe disso. Apenas sugeriu a "substituição" da contribuição do art. 195, I, "a", pela contribuição sobre a "receita ou o faturamento", que já existe e é representada aqui pela Cofins.

Assim sendo, afastamos também a possibilidade do parágrafo 13 do art. 195 referir-se à contribuição PIS/Pasep, por três motivos:

- i) a contribuição PIS/Pasep não tem fundamento no art. 195 (do qual o parágrafo 13 é parte integrante), pois sua principal norma de competência está no art. 239 da Constituição;
- ii) o parágrafo 13 do art. 195 se refere, no singular, à "contribuição sobre a receita ou o faturamento". Parece-nos clara alusão à Cofins (apenas e tão-somente), uma vez que é a contribuição que possui sua norma de competência expressa no art. 195, I, "b", como contribuição social incidente sobre "a receita ou o faturamento";

⁵² Eis o teor do art. 240: "Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical."

⁵³ Observamos que o art. 62 do ADCT da Constituição de 1988 previu a criação do Senar - Serviço Nacional de Aprendizagem Rural -, e que foi instituído pela Lei nº 8.315/1991, tendo como financiamento contribuição especial criada nos mesmos moldes das contribuições do "Sistema S" previstas no art. 240 da Constituição. Porém, apesar de incidir originalmente sobre a folha de salários, a contribuição ao Senar da Lei nº 8.315/1991 foi modificada pela Lei nº 8.540/1992 assim como pelas Leis nºs 8.870/1994 e 10.256/2001, passando a incidir sobre a "receita bruta" da comercialização da produção rural, à semelhança de um "adicional" *sui generis* da contribuição Cofins (prevista no art. 195, I, "b" da Constituição), alteração essa que entendemos questionável juridicamente.

iii) a contribuição PIS/Pasep possui peculiaridades na destinação de sua receita que a diferenciam da destinação da receita da Cofins e da contribuição do art. 195, I, "a", o que prejudicaria o cumprimento da diretriz contida no art. 167, XI da Constituição (que estabelece a vinculação dos recursos arrecadados ao pagamento de benefícios do regime geral de previdência social).⁵⁴

Com as observações acima colocadas, cremos ter demonstrado quais são as contribuições sociais abrangidas pela sugestão referida pelo parágrafo 13 do art. 195, inserido pela EC nº 42/2003.

Entretanto, o parágrafo 13 do art. 195 da Constituição não explicita a forma pela qual se dará a "substituição" de uma contribuição pela outra, nem mesmo expressa o instrumento ou veículo legislativo (lei ordinária, lei complementar etc.) próprio para a substituição.

Passaremos então a expor, a seguir, a forma que entendemos viável para a referida substituição, em raciocínio obediente à lógica constitucional e legal.

3.4.3. Possíveis formas para a "substituição" em estudo

Da leitura do parágrafo 13 do art. 195, e seguindo a esteira da lógica e da interpretação sistemática, é possível concluir que a substituição em estudo poderá ser realizada:

- i) totalmente, por meio de uma redução integral da contribuição do art. 195, I, "a", ou seja, pela diminuição de suas alíquotas⁵⁵ a 0% (zero por cento), através de lei ordinária, e a correspondente e proporcional majoração das alíquotas da Cofins, também por meio de lei ordinária. Sua incidência será em regra não cumulativa, admitindo-se aplicação setorializada desse regime, conforme expressa o próprio parágrafo 13 do art. 195 em análise;
- ii) parcialmente, por meio de simples redução da contribuição do art. 195, I, "a", ou seja, pela diminuição de suas alíquotas através de lei ordinária, e a cor-

⁵⁴ Explicamos melhor. Em primeiro lugar, observe-se que a Cofins é contribuição destinada à seguridade social como um todo, podendo servir ao custeio de despesas dos serviços públicos de saúde, assistência e previdência social. Já a contribuição sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho é diretamente vinculada ao custeio dos benefícios de previdência social, tendo em vista a necessidade especial de um equilíbrio orçamentário/atuarial entre despesas e receitas desse programa (que inclui aposentadorias e outros benefícios). É nesse sentido que o art. 167, XI, dispõe:

"Art. 167. São vedados: (...) XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201." (grifo nosso)

Assim sendo, acreditamos que a majoração da Cofins, a ser feita como substituição de parte da contribuição do art. 195, I, "a", poderá e deverá ser vinculada diretamente ao custeio do pagamento dos benefícios de previdência, para que seja cumprido o objetivo do art. 167, XI.

Caso contrário, a previdência social terá seu equilíbrio orçamentário/atuarial prejudicado, pois perderá os recursos que antes recebia pela arrecadação da contribuição do art. 195, I, "a".

Assim sendo, percebemos que seria muito mais difícil cumprir a diretriz do art. 167, XI da CF/1988, como acima exposto, se a contribuição PIS/Pasep fosse a contribuição escolhida para substituir a contribuição do art. 195, I, "a", pois a arrecadação da PIS/Pasep é vinculada especificamente ao pagamento de "abono salarial" e ao financiamento do "programa de seguro desemprego".

⁵⁵ Lembre-se que a alíquota da contribuição prevista no art. 195, I, "a", sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos a pessoa física é de 20%, adicionada de 1%, 2% ou 3% em relação ao Seguro Acidentes de Trabalho (SAT).

respondente e proporcional majoração das alíquotas da Cofins, também por meio de lei ordinária. Sua incidência será em regra não cumulativa, admitindo-se aplicação setorializada desse regime, conforme expressa o próprio parágrafo 13 do art. 195 em análise.

Em ambos os casos deverá a União Federal zelar pela proporcionalidade e racionalidade da mudança, com vistas a não prejudicar os cofres da seguridade social, especialmente no que diz respeito ao custeio da previdência social (art. 167, XI da Constituição),⁵⁶ e ao mesmo tempo tomando o cuidado de não majorar inadvertidamente a carga tributária dos contribuintes.

Parece-nos, aliás, que manter a "neutralidade" da carga tributária é um dos desafios a serem enfrentados e cumpridos pelo legislador federal ao implementar a citada "substituição" entre as contribuições do art. 195, I, "a" e "b", especialmente porque elas possuem particularidades na incidência sobre os diversos contribuintes. É um dos motivos pelos quais o parágrafo 13 do art. 195 prevê que a "substituição" seja feita "gradualmente".

3.4.4. Outros casos de "substituição" da incidência sobre a "folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos a pessoa física" por incidência sobre a "receita" mas inconfundíveis com o previsto no parágrafo 13 do art. 195 da Constituição

Ainda cabe observar que a substituição da contribuição do art. 195, I, "a", pela incidência tributária sobre a "receita ou o faturamento" não é propriamente uma novidade no Brasil. Porém, note-se que nos casos atualmente em vigor na legislação tributária a "substituição" da contribuição do art. 195, I, "a", não é feita por um aumento proporcional da Cofins (art. 195, I, "b"), mas sim por uma espécie de incidência *sui generis* sobre a "receita", de forma adicional à Cofins mas inconfundível com essa contribuição social.

Essas incidências diferenciadas da "contribuição sobre a folha de salários" em forma de contribuição *sui generis* sobre a "receita" atingem, basicamente: i) a "receita" dos clubes de futebol (Lei nº 9.528/1997); ii) a "receita" do produtor rural pessoa jurídica (Lei nº 8.870/1994); iii) a "receita" da agroindústria (Lei nº 10.256/2001); iv) a "receita" do empregador rural pessoa física (Lei nº 8.540/1992); v) a "receita" das micro e pequenas empresas sujeitas ao regime Simples federal (Lei nº 9.317/1996).

Nesses casos, é preciso ter em mente que não se trata propriamente de uma substituição da contribuição do art. 195, I, "a", pela contribuição Cofins "sobre a receita", como no caso previsto pelo parágrafo 13 do art. 195 da Constituição. Isso porque, nos casos indicados acima, a própria hipótese de incidência da contribuição, ou seja, a "folha de salários" (art. 195, I, "a"), é alterada para se transformar em hipótese de incidência que possui como critério material a "receita", restando inalterada a incidência da Cofins.

⁵⁶ Lembre-se do art. 167, XI da Constituição, que trata da vinculação específica da arrecadação da contribuição do art. 195, I, "a", ao custeio dos benefícios do regime geral de previdência social. Essa norma deverá ser levada em conta pelo Governo Federal quando da majoração da Cofins, sob pena de prejuízo ao equilíbrio orçamentário/atuarial da previdência.

Tal transformação pode se mostrar questionável juridicamente em face das normas de competência que limitam a instituição das contribuições sociais sobre a "receita" ou o sobre o "faturamento" no art. 195 da Constituição Federal, em especial as "substituições" contidas nos itens "i" e "iv" acima. Em virtude dos limites do presente artigo, não teremos condições de abordar aqui, com a profundidade merecida, os aspectos críticos que cercam os limites da tributação sobre a "receita ou o faturamento" em nosso sistema constitucional, mas desde já deixamos aqui registrado o nosso alerta.

4. Conclusões

Nossas considerações conclusivas são dirigidas a exortar os aplicadores do Direito Tributário a se debruçarem com cada vez maior afinco no estudo dos diversos regimes jurídicos das contribuições Cofins e PIS/Pasep, especialmente em face das possíveis e próximas modificações normativas, que deverão ser cercadas de cuidadosa atenção, com vistas a evitar-se abusos e equívocos por parte do legislador.

A imensa complexidade assumida pelos diversos regimes e sub-regimes desses tributos desafia os intérpretes da legislação a não somente compreender as regras às quais estão submetidos os diversos sujeitos passivos, mas especialmente compreender e desenhar a lógica do contexto internormativo.

O resultado desse esforço contínuo deverá servir para explicitar melhor os limites constitucionais e infraconstitucionais que devem cercar a incidência das contribuições Cofins e PIS/Pasep, tributos cada vez mais relevantes no orçamento público e na configuração da carga tributária nacional.

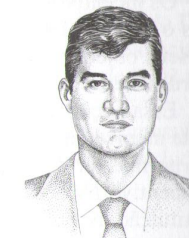
PARECERES

Incentivos Fiscais. Regime Automotivo do Norte, Nordeste e Centro-Oeste. T titularidade e Limites. Transferibilidade

Hugo de Brito Machado
Hugo de Brito Machado Segundo



Hugo de Brito Machado
é Professor Titular de Direito Tributário da UFC, Membro da IFA - International Fiscal Association, Presidente do ICET - Instituto Cearense de Estudos Tributários, Ex-Procurador da República e Desembargador Federal (aposentado) do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.



Hugo de Brito Machado Segundo
é Mestre em Direito pela UFC, Membro do Instituto Cearense de Estudos Tributários, Vice-Presidente da Comissão de Estudos Tributários da OAB/CE e Professor de Direito Tributário na Pós-graduação da Universidade de Fortaleza.

Os incentivos fiscais instituídos pela Lei nº 9.440/97, notadamente o direito ao crédito simbólico do IPI, constituem direito de conteúdo patrimonial cuja titularidade pertence à pessoa jurídica de Direito Privado à qual foram concedidos. Como direito concedido à pessoa jurídica, sem vinculação a determinado empreendimento, fábrica ou linha de produção, o crédito simbólico do IPI de que trata o Certificado Aditivo de Ratificação de Habilitação MDIC/SDP/nº 168/1/02, expedido em 28 de fevereiro de 2002, pode ser usufruído em qualquer estabelecimento da pessoa jurídica titular desse direito, desde que atendidas as condições legalmente estabelecidas, vale dizer: a) esteja o estabelecimento situado na área para esse fim determinada, e b) seu faturamento seja decorrente da montagem e fabrico de um ou mais dos produtos especificamente indicados (Lei nº 9.440/97, art. 1º, parágrafo 1º). Operando-se a incorporação da consulente por outra pessoa jurídica, a incorporadora sucede a incorporada em todos os seus direitos e obrigações, inclusive de ordem tributária, passando a fruir do direito ao referido incentivo fiscal da mesma forma que a incorporada podia fazê-lo, isto é, em qualquer de seus estabelecimentos, matriz ou filial, situados na região Norte, Nordeste ou Centro-Oeste, desde que o faturamento a ser considerado seja decorrente da montagem e fabricação dos produtos na lei expressamente referidos.

Consulta

Companhia "T" consulta-nos a respeito da titularidade, da abrangência e da transferibilidade de incentivos fiscais instituídos pela Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, regulamentada pelo Decreto nº 2.179, de 28 de março de 1997, e respectivas alterações.

Esclarece que, em face do longo tempo que se fez necessário para a definição desses incentivos e das dificuldades daí advindas, optou por uma solução capaz de lhe permitir recuperar os prejuízos e contornar tais dificuldades, e assim iniciou negociações com a *Companhia "F"*, no sentido de, através de um processo de incorporação, integrar-se àquela empresa, que também atua na mesma atividade e tem produção de veículos automotores no Município "M", no Estado da Bahia. Com a incorporação estaria preservado o direito aos incentivos fiscais já obtidos, que em face da sucessão universal seriam usufruídos pela empresa incorporadora.

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);
- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);
- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);
- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);
- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e
- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

138

Diretor da Revista

Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética

Lidia Lobello de Oliveira Rocha**Valdir de Oliveira Rocha****Denise Lobello de Oliveira Rocha****Trevisan**

Projeto Gráfico inicial de **Escrituras**
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)

Detalhe da obra

“100% Azul ou Quase”,
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores

Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa

Duble Express

Impressão

Gráfica Palas Athena

(MARÇO - 2007)

**Alê Prade**

é o autor da obra cujo detalhe é reproduzido
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do site
www.dialetica.com.br

canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da

Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Rua Sena Madureira, 34

CEP 04021-000 - São Paulo - SP

e-mail: atendimento@dialetica.com.br

Fone/fax (0xx11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Alexandre Macedo Tavares - As vias de repressão dos contribuintes (procedimento administrativo e processo penal) sob o prisma da garantia do *non bis in idem*

1. Intróito. 2. O bem jurídico tutelado pelo Direito Tributário Penal e pelo Direito Penal Tributário. 3. Caracteres dos ilícitos penais tributários. 4. Caracteres e classificação das infrações tributárias. 5. A natureza jurídica específica das multas fiscais. 6. O princípio do *non bis in idem* como elemento inibitório da concomitante persecução penal e lançamento da multa de ofício qualificada (150%).

7

Aroldo Gomes de Mattos - Não-incidência de contribuições sobre participação nos lucros ou resultados

1. A delimitação do tema. 2. A competência tributária. 3. A tributação dos “lucros” ou “ganhos econômicos”. 4. As contribuições na CF/88 e alterações posteriores. 5. A classificação das contribuições perante a Constituição Federal. 6. O ordenamento positivo e limitativo quanto à instituição e aumento das contribuições. 7. A tributação da “folha de salários”. 8. A “lei específica” que regulou a matéria. 9. Da equivocada interpretação feita pela fiscalização do INSS. 10. Do dolo, fraude ou simulação. 11. Das funestas consequências perante o FGTS. 12. Do efeito confiscatório. 13. Conclusões.

23

Eurico Marcos Diniz de Santi - Prescrição na repetição do indébito e Lei Complementar 118: desafiando o paradigma da legalidade

1. Desafios da interpretação I, “a missão final”: a tese dos 10 anos continua! 2. Desafios da interpretação II, “uma reflexão exemplar”: a escravidão continua! 3. Desafios da interpretação III, “o início do caos”: a origem da tese dos 10 anos. 4. Ruptura da legalidade: a sede de fazer justiça! 5. Restaurando a legalidade: *dura lex, lex sed*. 6. Concluindo: legalidade e as decisões judiciais.

34

Gabriel Lacerda Troianelli - Conseqüências tributárias de taxa Selic inferior a 12%

39

Ives Gandra da Silva Martins e José Ruben Marone - Da intributabilidade pelo PIS/Pasep e Cofins das receitas de distribuidoras de veículos decorrentes de diferentes estruturas negociais

1. Da caracterização jurídica da receita financeira. 2. Análise específica das receitas oriundas das operações descritas.

44

José Antonio Minatel - IPI destacado na compra de insumos utilizados na industrialização de produtos imunes: direito ao crédito

1. A matéria sob estudo. 2. Perfil do IPI e diretrizes constitucionais. 3. A técnica da não-cumulatividade do IPI e sua dimensão econômica. 4. Exemplo de seletividade constitucional: imunidade dos livros, jornais e periódicos e bens jurídicos tutelados. 5. Natureza jurídica da regra contida no art. 11 da Lei nº 9.779/99. 6. Pronunciamentos da SRF pela IN-SRF nº 33/09 e consultas respondidas. 7. A nova posição da SRF e ineficácia do ADI-SRF nº 5/2006. 8. Pronunciamento do Poder Judiciário. 9. Síntese conclusiva.

57

Matheus Moraes Sacramento - O novo art. 174, I do CTN: a partir de quando pode ser aplicada a novel regra de interrupção da prescrição? Controvérsias de direito intertemporal

1 - Introdução. 2 - A prescrição é um “direito”? 3 - Qual a natureza jurídica da prescrição? Direito Material ou Direito Processual? 4 - Efeitos intertemporais decorrentes de aplicações de regras processuais e materiais. 5 - Conclusão.

71

Napoléon Nunes Maia Filho - A denúncia espontânea de infração seguida do pagamento parcelado do tributo

1. O instituto tributário da chamada denúncia espontânea. 2. A função e os efeitos jurídicos da denúncia espontânea de infração. 3. A denúncia espontânea seguida do pagamento

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



138

ISSN 1413-7097



7 71413 709385