

FGV-EDESP - ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO
DA FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS

Director

Ary Osvaldo Martos Filho

Vice-Director

Antonio Angarita

Vice-Director Administrativo

Paulo Goldschmidt

Orientação Metodológica

Conrado Hübner Mendes

Esdras Costa Borges

GV/LAW - CURSOS DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO

Direção, Gerência e Coordenação

Leandro Silveira Pereira

Emerson Ribeiro

Felipe de Paula

Curso de Especialização em Direito Tributário

Coordenação Acadêmica

Eurico Marcos Diniz de Santi

Fernando Aurelio Zilveti

Roberto Quiroga Mosquera

Pesquisadores e Colaboradores

Alexandre Siciliano Borges

Argos Campos Ribeiro Simões

Carmine Rullo

Cassius Carvalho

Daniel Laesa Maya

Daniel Monteiro Peixoto

Evany Aparecida Leitão Oliveira Pace

Gustavo da Silva Amaral

Joana Paula Batista

Luciana Angelinas Ferreira

Nereida de Miranda Finamore Horra

Simone Rodrigues Duarte Costa

Thais Barros Meira

Vanessa Rahal Canado

Autores dos Casos

Argos Campos Ribeiro Simões

Daniel Monteiro Peixoto

Evany Aparecida Leitão de Oliveira Pace

Gustavo da Silva Amaral

Luciana Angelinas Ferreira

Vanessa Rahal Canado

Autores dos Artigos

Argos Campos Ribeiro Simões

Antonio Carlos de Moura Campos

Clélio Chessa

Daniel Monteiro Peixoto

Elidie Palma Bifano

Eurico Marcos Diniz de Santi

José Roberto Rosa

Luiz Fernando Mussolini Junior

Pedro Einstein Santos Anceles

Ricardo Mariz de Oliveira

Simone Rodrigues Duarte Costa

TRIBUTAÇÃO DO SETOR COMERCIAL

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO

Eurico Marcos Diniz de Santi

Fernando Aurelio Zilveti

Roberto Quiroga Mosquera

Coordenadores

SECRETARIA DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA
DO ESTADO DE SÃO PAULO
FAZESP - NÚCLEO DE
DOCUMENTAÇÃO E INFORMAÇÃO

7789



Editora Quartier Latin do Brasil
São Paulo, inverno de 2005
quartierlatin@quartierlatin.art.br



Editora Quartier Latin do Brasil

Rua Santo Amaro, 349 - Centro - São Paulo

Editor: Vinicius Vieira

Formado em Administração de Empresas pela Fundação Getúlio Vargas - FGV-SP

Editora de Texto: Priscila Tanaca

Mestranda em Direito na PUC-SP

Produção Editorial: Mônica A. Guedes

Formada em Letras pela FFLCH-USP

Capa: *Studio Belle Époque*

Santi, Eurico Marcos Diniz de; Zilveti, Fernando Aurelio;
Mosquera, Roberto Quiroga (coord.) – Tributação do Setor
Comercial – São Paulo : Quartier Latin, 2005.

1. Tributário 2. Direito

Índice para catálogo sistemático:

1. Brasil : Direito Tributário

*-

SUMÁRIO

Prefácio, 9

Capítulo I – Logística do ICMS, 13

1. Oficina I	15
1.1. Caso 1 – Análise de situações simplificadas	15
1.2. Caso 2 – Benefícios fiscais de ICMS e convênios	17
1.3. Material de Apoio	19
1.4. Bibliografia Indicada	19
2. Texto de Apoio	21
2.1. Logística do ICMS - Considerações sobre o Imposto Estadual (<i>José Roberto Rosa</i>)	23

Capítulo II – Logística do ICMS – Sujeição Passiva, 49

1. Oficina II	51
1.1. Caso 1 – Operações de Matrix	51
1.2. Caso 2 – ADIN 2.777/SP (votação no Supremo Tribunal Federal)	54
1.3. Material de Apoio	54
1.4. Bibliografia Indicada	55
2. Texto de Apoio	57
2.1. Substituição Tributária “para frente” – Aspectos Gerais e Duas Questões Atuais do ICMS (<i>Argos Campos Ribeiro Simões</i>)	59

Contato: editora@quartierlatin.art.br

www.quartierlatin.art.br

INCIDÊNCIA E APURAÇÃO DA COFINS E DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS

Ricardo Mariz de Oliveira

Especialista em direito civil pela Faculdade de Direito da USP
Diretor Executivo do Instituto Brasileiro de Direito Tributário da Faculdade de Direito da USP
Professor credenciado pela Faculdade de Direito da USP para cursos de pós graduação "Iato sensu" do Instituto Brasileiro de Direito Tributário

I – CONTEÚDO DA EXPOSIÇÃO

A presente exposição acerca da incidência e da apuração da COFINS e da contribuição ao PIS tem por finalidade tratar do tema em síntese e nos seus aspectos mais gerais, não, tendo, portanto, qualquer objetivo de informação ou estudo sobre os múltiplos aspectos particulares da legislação relativa a essas contribuições.

Outrossim, registre-se que a presente exposição baseia-se na legislação vigente na data em que está sendo escrita – 2.7.2004 –, mormente na disciplina constitucional até a Emenda n. 42, de 19.12.2003, e nas Leis n. 9718, de 27.11.1998, 10637, de 30.12.2002, 10833, de 29.12.2003, e 10865, de 30.4.2004, tal como se apresentaram nesta data.

II – O CAMPO DE INCIDÊNCIA – CONCEITOS DE FATURAMENTO E DE RECEITA – CONCEITO DE PATRIMÔNIO

Há dois períodos de tempo, dentro do regime constitucional de 1988, que necessitam ser considerados em separado, quais sejam, o anterior à Emenda n. Constitucional n. 20, de 15.12.1998, e o posterior a ela. Em ambos, o campo de incidência das contribuições em estudo concentra-se nos conceitos de receita e de faturamento, mas a partir dessa emenda assume importância maior o conceito de receita. De qualquer maneira, a observação do passado lança luzes sobre o presente.

Assim, desde a redação original do art. 195 da Constituição de 1988 a incidência de contribuições para a seguridade social poderia ocorrer sobre o faturamento das empresas. Sem fugir dessa base geral de incidência, houve, contudo, modificações tópicas, como na Emenda Constitucional de Revisão n. 1, 1.3.1994, que inseriu o inciso V no art. 72 do ADCT, cuja redação, alterada pela Emenda n. 17, de 22.11.1997, previu a incidência da contribui-

ção ao PIS por determinadas entidades sobre “a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza”. Na esteira dela, a Lei n. 9701 aludiu no seu art. 1º à “receita bruta operacional”.

De se lembrar, também, que a contribuição ao PIS passara a ser disciplinada em caráter geral pela Lei n. 9715, de 25.11.1998, cujo art. 2º previa a apuração “com base no faturamento do mês”, e no art. 3º dizia que se considerava “faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia”.

A referência ao conceito de receita bruta operacional definida pela legislação do imposto de renda, contida nesses diplomas legais, evoca o Decreto-lei n. 1598, de 26.12.1977, segundo o qual o lucro operacional é o resultado das atividades principais ou acessórias da pessoa jurídica, sendo classificado como lucro bruto “o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitui objeto da pessoa jurídica” (art. 11, “caput” e parágrafo 2º), e sendo que “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” (art. 12).

No tocante à COFINS, a Lei Complementar n. 70, de 30.11.1991, disciplinava a sua incidência em geral sobre “o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza”.

Com a Emenda Constitucional n. 20, a letra “b” do inciso I do art. 195 passou a prever a incidência das contribuições sobre “a receita ou o faturamento”, em virtude do que a Lei n. 9718 prescreve o seguinte:

“Art. 2º - As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º - O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

Parágrafo 1º - Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.” (grifos apostos)

Em suma, ao longo de todo o tempo as duas contribuições levaram em conta dois eventos jurídicos com conteúdo econômico - faturamento e receita -, com decidida maior importância para esta última a partir da Emenda n. 20 e da Lei n. 9718, o mesmo se verificando nas Leis n. 10367 e 10833, que instituíram o regime dito “não-cumulativo” respectivamente para a contribuição ao PIS e a COFINS.

A despeito de que, sob a primitiva redação do art. 195 da Constituição Federal, a Lei Complementar n. 70 e as leis ordinárias tenham explicitado inequívoca e uniformemente que o faturamento abrangia as receitas de vendas de mercadorias ou da prestação de serviços, houve diversas demandas judiciais sobre o conceito de faturamento, ainda não devidamente solucionadas, e sobre as quais não vem ao caso entrar em detalhes.

Não obstante, no plano doutrinário trata-se de conceito razoavelmente assentado no sentido de que faturamento, para qualquer incidência tributária, não pode ser entendido como o simples ato físico de extrair ou emitir faturas, pois tal ato, em si, é desrituído de qualquer traço de capacidade contributiva exigida constitucionalmente para a incidência de qualquer tributo. Destarte, é o conteúdo econômico próprio das faturas que revela capacidade para contribuir ao erário público, e este é o substrato essencial que as incidências fiscais perseguem. Portanto, quando a Constituição alude a “faturamento” como índice de riqueza a ser tributado, refere-se à substância econômica das receitas contidas nas faturas, e próprias destas.

Ora, a Lei n. 5474, de 18.7.1968, prescreve que as faturas representam e contêm apenas receitas de vendas de mercadorias e de serviços, pois somente permite emití-las sobre os contratos de compra e venda mercantil (art. 1º) e de prestação de serviços (art. 20). Destarte, “faturamento” sujeito à incidência fiscal é o valor representativo de receitas de vendas de mercadorias e da prestação de serviços, pois, como é cediço, quando a Constituição alude a termos técnicos, estes devem ser entendidos no sentido próprio do campo de conhecimento a que pertencem.¹

¹ Neste sentido, Carlos Maximiliano, in “Heremênutica e Aplicação do Direito”, Livraria Freitas Bastos, 3ª ed., p. 140. Outrossim, sentenciou o Supremo Tribunal Federal, Pleno, no recurso extraordinário n. 166772-9-85, decidido em 12.5.1994: “CONSTITUIÇÃO - ALCANCE POLÍTIICO - SENTIDO DOS VOCÁBULOS - INTERPRETAÇÃO. O conteúdo político de uma Constituição não é condiente

Em sintonia com isto, e mesmo explicitando as competências tributárias outorgadas constitucionalmente, o art. 110 do Código Tributário Nacional – CTN prescreve mandatoriamente que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, ... para definir ou limitar competências tributárias”.

Por isso tudo, nenhuma lei tributária definiu faturamento em conflito com a Lei n. 5474, e o próprio Supremo Tribunal Federal em mais de uma oportunidade assentou o reconhecimento de tal conceito de faturamento e do seu alcance, inclusive não admitindo a distinção entre vendas à vista e a prazo. Assim, por exemplo, na ação direta de constitucionalidade n. 1-1-DF, julgada em 1.12.1993 (in “Revista Dialética de Direito Tributário” n. 1, p. 79), na qual a Suprema Corte, por seu relator, o Ministro Moreira Alves, afirmou:

“Note-se que a Lei Complementar n. 70/91, ao considerar o faturamento como à receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, nada mais fez do que lhe dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro Ilmar Galvão, no voto que proferiu no RE 150764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de futura formalidade exigida não-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei n. 187/36)” (grifos acrescentados)

do desprezo do sentido venacular das palavras, muito menos do do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorrida linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos, quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios (“Repertório IOB de Jurisprudência” n. 11/94, p. 213). Essa decisão vem sendo repetida em inúmeros outros precedentes do Pretório Excelso, como no recurso extraordinário n. 153777-9-MG, julgado em 30.6.1994, da 2ª Turma (DJU-1 de 2.12.1994). Ademais, esta forma de exegese jurídica passou a ser norma legal obrigatória, prevista no art. 11, inciso I, letra “a”, da Lei Complementar n. 95, de 26.2.1998, onde se lê que, para “obtenção de clareza”, a lei deve “usar as palavras e expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando”.

A mencionada assertiva, feita pelo Ministro Ilmar Galvão no julgamento do recurso extraordinário n. 150764-1-PE, julgado pelo Tribunal Pleno em 16.12.1992, consta do respectivo acórdão publicado pela “Lex – Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal” n. 174, p. 205.

Outrossim, no recurso extraordinário n. 150755-1-PE, cujo julgamento foi concluído em 18.11.1992, o Plenário da Suprema Corte afirmou na sua respectiva ementa (“LEX – Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”, n. 179, p. 192):

“A contribuição social questionada se insere entre as previstas no art. 195, I, CF e sua instituição, portanto, dispensa lei complementar: no art. 28 da L. 7.738/89, a alusão a “receita bruta”, como base de cálculo do tributo, para conformar-se ao art. 195, I, da Constituição, há de ser entendida segundo a definição do DI 2.397/87, que é equiparável à noção corrente de “faturamento” das empresas de serviço.” (grifos apostos)

Esse enunciado requer que se reporte ao art. 28 da Lei n. 7738, que, afinal de contas, somente tratava de receita bruta da prestação de serviços², inclusive porque estava em discussão a contribuição ao FINSOCIAL devida pelas prestadoras de serviços³. O mesmo quanto ao art. 22 do Decreto-lei n. 2397, que, dando nova redação ao parágrafo 1º do art. 1º do Decreto-lei n. 1940, havia relacionado como tributáveis a receita bruta de vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços das pessoas jurídicas em geral, as rendas e receitas operacionais das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas, e as receitas operacionais e patrimoniais das sociedades seguradoras e entidades a elas equiparadas.

Quer dizer, segundo o referido art. 22, integravam o faturamento tão-somente as receitas de vendas e de serviços e as próprias das demais ativi-

² O art. 28 reza: “Art. 28 – Observado o disposto no art. 195, parágrafo 6º, da Constituição, as empresas públicas ou privadas que realizam exclusivamente venda de serviços, calculam a contribuição para o FINSOCIAL a alíquota de meio por cento sobre a receita bruta.”

³ Como, aliás, pontuou o Ministro Sepúlveda Pertence no mesmo recurso extraordinário n. 150755-1-PE: “Por tudo isso, não vejo inconstitucionalidade no art. 28 da L. 7.738/89, a cuja validade entendendo restringir-se o tema deste recurso extraordinário, desde que nele a “receita bruta”, base de cálculo da contribuição, se entenda referida aos parâmetros de sua definição no DI 2.397/87, de modo a conformá-la à noção de faturamento das empresas prestadoras de serviço”.

dades⁴. Tanto era assim que, no seu voto no referido recurso extraordinário n. 150755-1-PE, o Ministro Ilmar Galvão, inclusive registrou: “*Tais objeções, todavia, não colhem. De efeito em nosso sistema jurídico não se faturam tão-somente mercadorias, mas também serviços, correspondendo a faturamento a renda bruta das pessoas jurídicas que se dedicam exclusivamente à prestação de serviços*”. (grifo aposto)

Neste quadro, mediante a cláusula alternativa “*a receita ou o faturamento*”, a Emenda n. 20 alargou o campo de incidência para neles incluir quaisquer receitas, sejam ou não as contidas no faturamento.

Não vale a pena discutir sobre a alegada existência de vinculação da arrecadação a apenas um desses índices jurídicos com conteúdo econômico, quando a lei tributária definir a cobrança das contribuições, mas é relevante constatar que receita é um conceito mais amplo do que faturamento, pois este representa apenas uma espécie do gênero receitas, como foi acenado nos debates do julgamento do citado recurso extraordinário n. 150755-1-PE, quando o Ministro Sepúlveda Pertence afirmou: “*Há um consenso: faturamento é menos que receita bruta*”.

Realmente, receita é todo e qualquer ingresso ou entrada no patrimônio empresarial que preencha os requisitos que serão adiante expostos – sejam receitas de juros, de vendas de mercadorias ou de quaisquer outros bens, da prestação de serviços, de aluguéis, de “royalties”, etc –, ao passo que faturamento encarta exclusivamente as receitas de vendas de mercadorias e as prestações de serviços.

Há outra maneira de entender a dualidade receita/faturamento constante da Emenda n. 20⁵, sustentada por alguns intérpretes, e segundo a qual os termos devem se equivarler, aparecendo no texto constitucional como sinônimos. Mas deve-se afastar esta idéia, um vez que a Emenda Constitucional

⁴ Sobre as receitas operacionais e patrimoniais das citadas pessoas jurídicas, que eventualmente pudessem se atastar das receitas próprias das faturas, vale observar ser irrelevante tratar aqui deste aspecto, porque o dispositivo legal referia-se ao FINSOCIAL antes do atual regime constitucional e porque, de qualquer maneira, tinha em mente receitas operacionais e patrimoniais, portanto, ingressos acrescidos ao patrimônio, e isto é o que diz respeito ao tema aqui abordado, como veremos adiante em todos os detalhes necessários.

⁵ Particular este que ainda não foi apreciado pelo Supremo Tribunal Federal. O Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, através de decisões inseguras, demonstra a sua perplexidade com relação ao que afirmara no passado.

n. 20 não viria alterar a Constituição em vigor tão apenas para florear o seu texto mediante o acréscimo de um simples sinônimo, sem qualquer inovação, cabendo a este propósito lembrar que, por princípio, toda lei nova altera o direito antes em vigor, inovando-o.⁶

A verdade é que o intuito do legislador constituinte derivado foi aumentar o campo de incidência das contribuições, antes restrito ao faturamento, para permitir alcançar outras receitas diferentes daquelas específica e propriamente contidas nas faturas, acabando de vez com as disputas sobre o tamanho desse campo. Neste sentido, verifica-se que, mantendo a palavra “*faturamento*” no texto, o mentor da reforma constitucional certamente buscou deixar espaço para que não restassem prejudicados os interesses da Fazenda Nacional nas demandas ainda pendentes sobre o conceito de faturamento e a conseqüente abrangência da incidência da contribuição ao PIS e principalmente da COFINS sob a legislação anterior. Isto bem se evidencia quando se verifica que, para aumentar o campo de incidência, teria sido suficiente a nova norma referir-se apenas à “*receitas*”. Daí a proposta de emenda constitucional, afinal acolhida pelo constituinte derivado, ter adotado a cláusula “*a receita ou o faturamento*”, que peca por abundância mas extirpa qualquer dúvida quanto a que qualquer tipo de receita seja passível de incidência.

Seja como for, a alegada sinonímia manifesta-se na legislação ordinária posterior à Emenda n. 20, provinda da mesma fonte inspiradora. Assim, o art. 2º da Lei n. 9.718 diz que as contribuições “*são calculadas com base no faturamento*”, e o art. 3º acrescenta definindo que “*o faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica*” (“*caput*”), e arrematando que “*entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas*” (parágrafo 1º). As Leis n. 10.637 e 10.865 seguem na mesma trilha.

⁶ No próprio julgamento do recurso extraordinário n. 150755-1-PE, acima mencionado, disse o Ministro Carlos Velloso: “*Lei nova, se não inova, não vale nada. Se inovou, é lei nova, assim deve ser considerada*”. Especificamente sobre a Emenda n. 20 e a Lei Complementar n. 70, o acórdão CSRF/02-01079, de 21.1.2002, da Câmara Superior de Recursos Fiscais (DOU-I de 24.6.2003, p. 21), reconheceu que antes da referida emenda faturamento se limitava à receitas de vendas e de serviços, e que a emenda veio acrescentar outras receitas ao campo de incidência.

Mas é de suma importância notar que essa definição da lei primeiramente confirma que faturamento não é o simples ato físico de emitir faturas, e, sim, o conteúdo substancial e próprio das faturas, que são as receitas, e em segundo lugar confirma que a partir de então o tipo de atividade ou de negócio jurídico passou a ser inócuo, uma vez que as contribuições deixaram de incidir somente sobre as receitas de venda de mercadorias e de prestação de serviços.

Por isso tudo, é importante passar-se à definição do que seja receita, antes ou depois da reforma de 1998, porque antes faturamento era receita de vendas de mercadorias ou da prestação de serviços, coisa que não deixou de ser depois, quando outras espécies de receita também passaram a ser tributáveis. Deve-se perceber que, mesmo perante interpretações mais elásticas sobre o conceito de faturamento, jamais foi considerado que nele entrassem algo mais do que receitas.

Dai por que, deste ponto em diante, o centro das nossas atenções deve dirigir-se exclusivamente para o conceito de receita, sem maior necessidade de distinguir tipos ou espécies de receita, ou mesmo continuar a perquirir sobre o conceito de faturamento, pois este, seja o que for segundo o entendimento deste ou daquele intérprete ou julgador, sempre conterà receitas.

Após a Emenda n. 20 a doutrina passou a se preocupar em definir receita, tendo em vista que não existe um conceito estabelecido em lei de alcance e caráter geral, e mesmo porque o Supremo Tribunal Federal entende ser desnecessária a definição, por lei complementar, dos fatos geradores e das bases de cálculo das contribuições para a seguridade social referidas expressamente no art. 195 ⁷. Mesmo antes dessa alteração constitucional, embora para fins mais específicos, diversos trabalhos doutrinários também haviam tratado do conceito de receita ⁸.

Dos estudos doutrinários podem ser extraiadas as seguintes afirmações, sintetizadas de como seus autores definem receita:

⁷ Exigência esta que se apresenta para os impostos discriminados, face ao art. 146, inciso III, letra "a", da Constituição.

⁸ Antes da Emenda n. 20, trataram do conceito Allomar Baleeiro, in "Uma Introdução à Ciência das Finanças", Editora Forense, 5ª ed., p. 130; Eduardo Domingos Botelho, citando Ruy Barbosa Nogueira,

- receita é um tipo de entrada ou ingresso no patrimônio da pessoa jurídica;

- é certo que nem todo ingresso ou entrada é receita;

- receita é o tipo de ingresso ou entrada que se integra ao ativo patrimonial sem reserva, condição ou compromisso no passivo, acrescido do patrimônio como elemento novo e positivo;

- a receita, portanto, passa a pertencer à entidade com sentido de permanência;

- a receita remunera a entidade, correspondendo ao benefício efetivamente resultante de atividades suas;

- a receita exprime a capacidade contributiva da entidade;

- a receita modifica o patrimônio, incrementando-o.

Além destes elementos detetados doutrinariamente, muitos outros aspectos estão envolvidos no conceito de receita, dado que este é formado por vários elementos afirmativos e negado por alguns elementos negativos.

Ademais, tenha-se presente que receita não é um conceito contábil, mas, sim, um conceito jurídico, o que não comporta qualquer dúvida por que a contabilidade não cria os fatos, mas tem por objetivo constatar a sua existência, interpretá-los como eles são e registrá-los pelo método e pela linguagem das partidas dobradas ⁹. Em outras palavras, a contabilidade

Ceraldo Ataliba e Bernardo Ribeiro de Moraes, in "Repertório IOB de Jurisprudência" n. 23/99, p. 667, e também na "Revista Dialética de Direito Tributário" n. 5, p. 16; Aires Fernando Barreto, in "Revista Dialética de Direito Tributário" n. 5, p. 85; Sidney Saraiva Apocalypse, citando Bulhões Pedreira, in "Revista Dialética de Direito Tributário" n. 48, p. 172; Bulhões Pedreira, in "Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia", Editora Forense, 1989, p. 453; Aplos a referida emenda, entre vários artigos, Marcio Aurélio Greco, in "Revista Dialética de Direito Tributário" n. 50, p. 129; e de minha autoria: "Conceito de receita como hipótese de incidência das contribuições para a seguridade social (para efeitos do COFINS e da contribuição ao PIS)", livro do 9º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário, "Grandes Temas Tributários da Atualidade - 2000", IOB, p. 39, e no "Repertório IOB de Jurisprudência" n. 1/01, p. 43; "PIS/COFINS: incidência ou não sobre créditos fiscais (créditos-premio e outros) e respectivas cessões", livro do 1º Simpósio IOB de Direito Tributário, "Grandes Temas Tributários da Atualidade - 2001", IOB, p. 29; "A problemática das receitas de terceiros perante as bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS" - texto para o livro "Direito Tributário Atual", vol. 17, 2003, co-edição do Instituto Brasileiro de Direito Tributário e da Editora Dialética, p. 65.

⁹ Neste sentido, cite-se, por exemplo, o acórdão n. 103-10391, de 22.5.1990, da 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, no qual se lê: "A circunstância incluída de a contabilidade da empresa não ter sido fiel e/ou imprecisa quanto aos fatos não é acontecimento irreparável.... De regra, consoante é princípio geral, a contabilidade não cria nem modifica direitos, apenas deve registrar os fatos.... Mas a contabilidade, nem por isso, criou, extinguiu ou modificou qualquer direito que antes não tivesse previsto, nem poderia, e mesmo que o tivesse, isso seria

não cria coisa alguma, muito menos direitos (portanto, também as receitas), devendo simplesmente refletir fielmente a realidade fenomênica, inclusive como ela está afetada pelo direito, cuja realidade é exterior aos registros contábeis, tanto quanto as imagens retratadas numa fotografia são externas ao papel fotográfico.

Neste diapasão, quando os fatos a serem contabilizados são fatos jurídicos, devem ser interpretados pelos contabilistas exatamente segundo o que o direito prescreve para eles. E, como todas as receitas são derivadas de disciplina jurídica, a contabilidade também está adstrita a enxergá-las com os olhos do direito.¹⁰

As próprias leis relativas à contribuição ao PIS e à COFINS adotam postura consistente com esta verdade, pois o parágrafo 1º do art. 3º da Lei n. 9718 especifica que “*entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas*”, encontrando-se nos art. 1º das Leis n. 10.637 e 10.833 as prescrições de que as contribuições incidem sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, “*independentemente de sua denominação ou classificação contábil*”.

Isto significa que uma receita não deixa de ser receita por ter sido contabilizada em alguma outra conta que não a de receita, tanto quanto um ingresso ou entrada que não seja receita não passa a sê-lo exclusivamente por de ter sido creditado à conta de receita, qualquer que seja o motivo deste lançamento contábil, derive ele de engano do contabilista ou de atendimento a alguma regulamentação própria do setor de atividade em que a pessoa jurídica esteja atuando.¹¹

¹⁰ *absolutamente sem efeito, por não ser da sua natureza, esse qualificativo constitutivo, modificativo ou extintivo de direitos*” (o grifo é do original). E também o acórdão n. 103-10472, de 21.6.1990 (DOU-I de 15.10.1990, p. 19574), em cuja ementa consta que “*a circunstância da contabilidade registrar determinada rubrica como de empresário, por si só não tem o condão de transformar a natureza das coisas, até porque a contabilidade apenas registra fatos, não lhe sendo próprio a torça de criar, extinguir ou modificar direitos*” (o grifo não é do original).

¹⁰ Marco Aurélio Greco, resumindo tudo o que a doutrina e a jurisprudência já disseram a este respeito, acertou que receita não é um conceito contábil, mas, sim, “*jurídico-substancial*”, e esclareceu que “*a contabilidade retrata a realidade, mas não cria realidades jurídicas novas, desatreladas da substância subjacente*” (ob. cit., p. 131).

¹¹ Quanto a que normas contábeis específicas, editadas por órgãos estatais setoriais, não interferem com a apuração patrimonial nem com as obrigações tributárias, tem fundamento no princípio da legalidade. Sobre o tema há uma extensa literatura e incontáveis julgados, sendo ponto afirmado

Além deste aspecto relacionado à natureza jurídica, e não contábil, das receitas, acresce mencionar, para definir o conceito de receita, que este se constitui de vários elementos e características, os quais têm os seguintes enunciados:

- receita é algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio;
- todo patrimônio é formado por um conjunto de direitos e obrigações de um determinado sujeito de direito, isto é, por elementos regulados pelo direito;
- logo, o algo novo que se constitui em receita é um dado jurídico, definido pelo direito;
- não existe uma definição única e geral para receita, de modo que, em cada situação, receita será um acréscimo patrimonial dependente da definição jurídica aplicável, isto é, do tratamento jurídico que for prescrito pela norma jurídica aplicável a essa situação;

- por conseguinte, a receita é um “plus jurídico” que se agrega ao patrimônio, ainda que o ato do qual ela seja parte não acarrete aumento patrimonial (quando houver uma receita de valor igual ao respectivo custo), ou mesmo que acarrete redução patrimonial (quando a receita tiver valor inferior a custo); por isso, é mais apropriado dizer que receita agrega um elemento positivo ao patrimônio;¹²

¹² inclusive pelo fisco federal. Assim, lembrando que a Lei n. 6404, no seu art. 177, parágrafo 2º, manda que se observe em registros auxiliares as disposições de legislação especial que determinem métodos ou critérios contábeis distintos dos seus, cite-se exemplificativamente o Ato Declaratório (Normativo) CST n. 34/87 e os Pareceres Normativos CST n. 472 e 2377, da antiga Coordenação do Sistema de Tributação, hoje Coordenação-Geral de Tributação da SRF, os acórdãos n. 101-93258, de 8.11.2000, 101-93692, de 5.12.2001 (DOU-I de 21.2.2002, p. 21), 103-20475, de 7.12.2000 (DOU I de 13.8.2001, p. 21), e 107.06373, de 22.8.2001 (DOU-I de 28.2.2002, p. 30), respectivamente das 1ª, 3ª e 7ª Câmaras do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Do Poder Judiciário, mencione-se o despacho proferido pelo Ministro Sepúlveda Pertence em 19.4.1996 na suspensão de segurança n. 1015-8-SP (“*Revista Dialética de Direito Tributário*” n. 9, p. 138), além das seguintes decisões do Tribunal Regional Federal da 3ª Região: agravo regimental no mandado de segurança n. 95.03.088202-8, 2ª Seção, 7.5.1996 (DJU-II de 12.6.1996, p. 40020); despacho de 12.4.1996, do Juiz Homar Gais, no agravo n. 96.03.028009-7 (“*Revista Dialética de Direito Tributário*” n. 10, p. 158); agravo de instrumento n. 96.03.020481-1, 6ª Turma, 24.6.1996 (“*Revista Dialética de Direito Tributário*” n. 14, p. 153).

¹² Esta consideração é importante porque receita é apenas um dos elementos que afetam o patrimônio, e, no âmbito tributário, em matéria de contribuições sobre as receitas, deve-se considerar apenas esse elemento, isoladamente dos demais, ao passo que a totalidade (universalidade) destes outros elementos somente é relevante para os tributos que incidem sobre acréscimo patrimonial, como são o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro.

- receita é um novo direito - na sua existência, se se tratar de direito antes inexistente, ou na sua valorização por novo ato jurídico bilateral ou multilateral, quanto a direitos anteriormente existentes -, de qualquer natureza e de qualquer origem, produzido por qualquer causa ou fonte eficiente, desde que pertencente ao próprio patrimônio, e que não acarrete para o seu adquirente qualquer nova obrigação;

- em outras palavras, receita é um acréscimo de direito que não acarrete qualquer prestação para o adquirente desse direito, que esteja pendente de cumprimento por ele; ou, ainda, receita é um acréscimo de direito para o respectivo adquirente que não atribua a terceiro qualquer direito contra o adquirente daquele primeiro direito;

- ademais, receita é um novo direito adquirido por alguém, que representa obrigação para um terceiro, a qual surge necessariamente no mesmo momento da aquisição do direito por aquele alguém, mas cujo cumprimento ou extinção não necessita ocorrer simultaneamente;

- mas não é receita o ingresso de um novo elemento positivo no ativo, que seja mera decorrência e mero cumprimento de obrigação da contraparte do titular do correspondente direito, ou que seja destinado a esta finalidade, isto é, o simples ingresso de um meio de pagamento não se qualifica como receita;

- também não é receita o direito novo que seja simples direito à devolução de direito anteriormente existente no ativo componente do patrimônio, ou de outro que juridicamente lhe seja equivalente, e que apenas reponha o ativo e o patrimônio ao estado anterior;

- também não é receita o direito novo que, por sua natureza e por definição legal, represente capital social ou reserva de capital da pessoa jurídica (tais como doações e ágios), ou que, mesmo não representando capital social ou reserva de capital, por sua natureza corresponda a uma transferência patrimonial; a definição legal para que esses ingressos ou entradas sejam creditados diretamente à reservas de capital permite-nos apelá-los de "não receitas";¹³

¹³ É o art. 182, parágrafo 1º, da Lei n. 6.404 que determina tratar-se de transferência de capital creditável diretamente em reserva de capital, e não em receita. Não há contradição nesta afirmação em relação ao que já foi afirmado, isto é, de que o procedimento contábil não interfere com a natureza jurídica dos ingressos, mas, sim, o seu conteúdo jurídico. Aqui se trata de situação inversa, eis que há mandamento legal definidor da natureza jurídica por consequência da conta contábil expressada na própria lei.

- redução ou extinção de obrigação, sem pagamento ou qualquer outro comprometimento de ativos, também pode ser considerada receita, o que ocorre se for possível identificar nela uma forma de remuneração ou contraprestação do patrimônio; ao contrário, não se tratará de receita se tal redução de passivo for uma hipótese de transferência de dívida para o patrimônio líquido, como pode ocorrer com a transferência de créditos dos sócios contra a pessoa jurídica, para aumento de capital ou absorção de prejuízos acumulados, além dos casos em que o perdão de dívida perante os sócios ou terceiros se constituir numa gratuidade, que também importa em transferir o crédito perdoado para reserva de capital, sendo estes casos meras transferências patrimoniais, correspondendo à mandatória definição de "não receita" e do respectivo crédito à conta de capital, de reserva de capital ou de prejuízo acumulado.

Estes, pois, são os elementos e características do conceito de receita, sendo que por alguns deles pode-se afirmar existir receita, e por outros pode-se excluir esta afirmação. Na sua aplicação prática, eles devem sempre ser empregados no seu conjunto integral, pois, para ser receita, um ingresso ou entrada deve corresponder a todos os elementos e características afirmativos e não pode corresponder a qualquer um dos negativos.

Independentemente da análise individual desses elementos e características, mas em absoluta consonância com eles, pode-se afirmar, genericamente, que receita é qualquer ingresso ou entrada que se incorpore positivamente ao patrimônio empresarial, e que represente remuneração ou contraprestação de atos, atividades ou operações da pessoa jurídica, isto é, que seja remuneração ou contraprestação do emprego dos seus recursos materiais, imateriais ou humanos. Portanto, a receita traz consigo esta característica de ser o produto que vem de fora do patrimônio empresarial, mas que é derivado de dentro, por derivar de atos, operações ou atividades da empresa, ou do emprego de recursos que compõem esse patrimônio, e de que resulte algum benefício direto para outra pessoa que, em contrapartida, o remunera por isso.

O melhor exemplo de um caso concreto de receita é o do preço de uma venda mercantil, pois, sem necessidade de adentrar em aspectos técnicos, ninguém contesta a sua natureza jurídica. Aliás, se esse preço não for receita,

ninguém saberá onde encontrar uma receita, ou definir algo como tal. Pois a observação detalhada do contrato de compra e venda de mercadorias e do seu cumprimento também é o recurso mais simples para testar e aferir a correção da conceituação de receita através dos elementos e características acima elencados.

Assim, aplicando-se ordenadamente esses elementos e características, verifica-se que, após o cumprimento do contrato pelo vendedor, mediante a entrega da mercadoria:

- o preço é receita do vendedor, por se tratar de algo novo incorporado ao seu patrimônio, sendo um dado jurídico por ser definido pelo direito, isto é, pela norma jurídica aplicável à situação, norma esta formada pelo respectivo contrato e pelas disposições legais que o regem (antes, o art. 191 do Código Comercial; atualmente, os art. 237, 481 e seguintes, 1.226 e 1.267 do Código Civil de 2002);

- sendo assim, o direito ao preço corresponde a um "plus jurídico", ainda que o ato de venda a que se refira não acarrete aumento patrimonial ao vendedor (isto é, se a venda tiver sido feita pelo mesmo preço de custo), ou mesmo que acarrete redução patrimonial (isto é, se a venda tiver sido feita por valor inferior ao custo), eis que, isoladamente considerado, o preço agrega um elemento positivo ao patrimônio do vendedor;

- ademais, o preço corresponde a um novo direito antes inexistente no ativo patrimonial do vendedor, tendo sido produzido por uma causa ou fonte desse próprio patrimônio, sem acarretar qualquer nova obrigação para o vendedor, obrigação esta que ainda esteja pendente de cumprimento por ele;

- da mesma maneira, o recebimento do preço não atribui a terceiro qualquer direito contra o vendedor, pelo contrário, o preço representa uma obrigação para o comprador, surgida no mesmo momento da aquisição do direito ao preço pelo vendedor, embora o tempo de cumprimento ou extinção dessa obrigação não ocorra necessariamente no mesmo momento da aquisição do direito pela entrega; realmente, o pagamento pode ser contra entrega, contra apresentação da fatura, a prazo, etc, podendo, inclusive, ter havido antecipação;

- outrossim, o preço é receita por não ser ingresso decorrente de mero cumprimento de alguma preexistente obrigação do comprador, isto é, não se trata de mero ingresso de meio de pagamento de obrigação anterior (como seria, por exemplo, o recebimento do valor de uma duplicata de venda a prazo), nem de ingresso destinado a esta finalidade (como seria, por exemplo, o recebimento de adiantamento do preço de uma venda a ser entregue futuramente);

- o preço também é receita porque não é mera devolução de direito anteriormente existente no ativo patrimonial do vendedor ou de outro que lhe seja juridicamente equivalente, além de que também não se destina a repor o patrimônio ao estado anterior (como seria, por exemplo, o recebimento de devolução de um mútuo);¹⁴

- além disso, o preço é receita por ser remuneração ou contraprestação de ato, atividade ou operação do vendedor, vindo de fora do respectivo patrimônio empresarial, mas sendo derivado de dentro, ou seja, de ato, operação e atividade da empresa do vendedor e do emprego de recursos que compõem o seu patrimônio;

- finalmente, o preço é receita porque, a partir do momento da entrega da mercadoria, há direito ao preço, adquirido definitiva e incondicionalmente.

Em suma, o preço de uma venda de mercadoria é receita porque preenche todos os elementos e características positivos do conceito de receita, e não incorre em qualquer dos negativos.

Aplicando-se o acervo doutrinário acima resumido, também se conclui que o preço de venda é receita porque se trata de um tipo de ingresso ou entrada no patrimônio do vendedor que se integra a ele sem reserva, condição ou compromisso no respectivo passivo, acrescendo-o como elemento novo e positivo, passando a pertencer ao vendedor com sentido de permanência, remunerando a sua atividade, exprimindo a sua capacidade contributiva e modificando o seu patrimônio para incrementá-lo.

¹⁴ Curiioso observar que nos exemplos de adiantamento e de mútuo, assim como no de outros ingressos ou entradas que não sejam receitas, há ingressos no ativo mas não no patrimônio, porque o adiantamento também causa o ingresso de uma nova obrigação (a obrigação de devolver o dinheiro se a mercadoria não for entregue) e o dinheiro de devolução do mútuo apenas substitui outro direito que já estava no ativo, que era o direito à restituição do valor mutuado.

Portanto, o arquétipo de receita é constituído por todos os enunciados acima, de modo que é receita o ingresso ou entrada que corresponda a ele nos seus elementos e características afirmativos e deixe de corresponder quanto aos negativos. Em outras palavras, para ser receita um ingresso deve corresponder a todos os elementos e características afirmativos e não corresponder a todos os negativos.

Neste ponto é imperioso destacar um elemento central que está subjacente a todas as afirmações anteriores, inclusive para dar-lhes suporte e consistência. Trata-se do conceito jurídico de patrimônio, dado que receita é um tipo de ingresso ou entrada que acresce ao patrimônio. Portanto, há que se levar em conta também o que seja patrimônio.

Se para receita não existe uma definição legal de caráter geral, patrimônio é definido expressamente em lei, seja na definição de universalidade jurídica fornecida pelo art. 91 do atual Código Civil, seja no art. 57 do código de 1916, o qual dizia:

“Art. 57 - O patrimônio e a herança constituem coisas universais, ou universalidades, e como tais subsistem, embora não constem de objetos materiais.”

Coisa universal ou universalidade significa um conjunto de elementos unidos entre si para compor uma única entidade, podendo constituir (1) universalidades de fato, que são coisas físicas unidas para formar um todo determinado, sem que percam as suas individualidades, como, por exemplo, a locomotiva e os vagões que formam uma composição ferroviária, ou (2) universalidades jurídicas - “universitas juris” -, que são idealizações do direito compostas exclusivamente por relações jurídicas, como, por exemplo, exatamente o patrimônio.

É de especial relevância notar que a coisa universal ou universalidade de que a lei chama de “patrimônio” constitui-se exclusivamente por direitos e obrigações com conteúdo econômico, pertencentes a um sujeito de direito, que é o seu titular, valendo dizer que todos os elementos constitutivos da entidade universal denominada “patrimônio” são direitos ou obrigações - isto é, dados regulados pelo direito - que tenham expressão econômica.

Por se tratar de direitos e obrigações, necessariamente, há uma pessoa detentora daqueles e devedora destas, pessoa esta que é a pessoa física ou jurídica titular do patrimônio. A importância dessa pessoa na conceituação de patrimônio é capital, pois sem ela não haveria qualquer liame entre as relações jurídicas das quais nascem os direitos e obrigações que formam o patrimônio, e este não existiria. Realmente, o denominador comum entre essas relações jurídicas é uma única pessoa que aparece sempre num dos pólos dessas relações, ora ativamente (direitos), ora passivamente (obrigações), de tal modo que é por meio dessa pessoa que essas relações se unem na universalidade jurídica patrimonial.

À época do anterior código, a doutrina civilista explicou com precisão o sentido do seu art. 57, exatamente com os elementos acima resumidos. Assim, disse Sílvio Rodrigues no seu “Direito Civil - Parte Geral”, Max Limonad, 2ª ed., vol. 1, p. 121 e 122:

“NOÇÃO DE PATRIMÔNIO - Mister agora se faz dar uma idéia de patrimônio.

O Código Civil, em seu art. 57, o define como universalidade e certamente como ‘universitas juris’, pois subsiste, embora não conste de objetos materiais. O patrimônio é formado pelo conjunto de relações ativas e passivas e esse vínculo entre os direitos e as obrigações do titular, constituído por força de lei, infunde ao patrimônio o caráter de universalidade de direito (Sylvio Marcondes, ob. cit., n. 79).

O patrimônio de um indivíduo é representado pelo acervo de seus bens, conversíveis em dinheiro. Há, visceralmente ligada à noção de patrimônio, a idéia de valor econômico, suscetível de ser cambiado, de ser convertido em pecúnia. Nesse sentido a opinião de Bevilacqua, que define patrimônio como

... o complexo das relações jurídicas de uma pessoa que tiveram valor econômico’.

Entende o mestre que o patrimônio é composto por todo o ativo e por todo o passivo do indivíduo. De modo que se pode encontrar pessoa que tenha um patrimônio negativo, como é o caso do insolvente.

Esse conceito de patrimônio, abrangendo o ativo e o passivo de uma pessoa, provocou alguma crítica na doutrina, crítica encabeçada por Fadda e Bensa, em suas notas às "Pandectas" de Windscheid. Sustentam que aí há uma confusão entre a ideia de ter um patrimônio e a capacidade, reconhecida pela lei a todo o homem, de o ter. Quem dirá, perguntam, que o indivíduo apenas por ter capacidade para ser titular de um patrimônio, já o tenha?

A crítica, entanto, não infirmou a ideia, tendo apenas provocado correções, tais as que admitem cabentes na noção de patrimônio dois sentidos. Isto é, o termo patrimônio, se pode empregar corretamente para indicar, seja a soma do ativo (patrimônio bruto), seja o conjunto do ativo com dedução do passivo que o grava (patrimônio líquido)."

E Washington de Barros Monteiro, no seu "Curso de Direito Civil - Parte Geral", Editora Saraiva, 25ª ed., p. 147:

"Coisas singulares e coletivas: - Ainda sob o mesmo aspecto, em si mesmas consideradas, as coisas são simples e compostas.

Coisas simples, em direito, são as que formam um todo homogêneo, cujas partes, unidas pela natureza ou pelo engenho humano, nenhuma determinação especial reclama da lei: 'unu spiritu continentur', como diziam os romanos. Podem ser materiais (como um cavalo, uma planta), ou imateriais (como um crédito).

Coisas compostas são as que se formam de várias partes ligadas pela arte humana. Como as simples, podem ser também materiais (por exemplo, a construção de um edifício, com fornecimento de materiais e mão-de-obra) e imateriais (por exemplo, o fundo de negócio).

As coisas simples ou compostas, materiais ou imateriais, são singulares ou coletivas (art. 54):

I. Singulares, quando, embora reunidas, se consideram de per si, independentemente das demais.

II. Coletivas, ou universais, quando se encaram agregadas em todo.

As coisas singulares, embora consideradas isoladamente, têm individualidade própria, têm valor próprio. Como observa Clóvis, as coisas são ordinariamente singulares. Somente por determinação da lei, ou pela vontade das partes, se consideram coletivas.

Coisas coletivas, ou universais, são as que, embora constituídas de duas ou mais coisas singulares, se consideram, todavia, agrupadas num único todo. Esse todo, que tem individualidade distinta das unidades que o compõem, é geralmente designado por um nome genérico.

As coisas coletivas compreendem as universalidades de fato (por exemplo, o rebanho, uma biblioteca, uma galeria de arte) e as universalidades de direito (o patrimônio, a herança, a massa falida, o fundo de negócio)."

Ainda, Caio Mário da Silva Pereira, que afirmou in "Instituições de Direito Civil", Editora Forense, vol. I, 9ª ed., p. 295:

"Reminiscência de intermináveis discussões dos glosadores, herdadas pelo direito moderno, é a distinção das coisas em singulares e coletivas, de quase nenhum interesse prático. Dizem-se singulares as coisas quando, embora reunidas, consideram-se de per si, independentemente das demais, e coletivas ou universais, quando se encaram agregadas em um todo. Não é o mesmo que distinguí-las em simples ou compostas, pois que os critérios diferenciadores são diversos, vigorando, nesta última classificação, a coesão natural de suas partes, ou o fato de estarem artificialmente unidas. Uma árvore é uma coisa simples, um navio uma coisa composta, mas uma e outro são coisas singulares. Uma floresta ou uma frota, como um agregado no seu conjunto, têm-se como coisas coletivas, que os glosadores chamavam de universalidades de fato e universalidades de direito. A 'universitas facti' é a que se compõe de coisas corpóreas, e a 'universitas iuris' a que se forma de coisas e direitos. Para o

legislador brasileiro a herança e o patrimônio são casos típicos de universalidades jurídicas, que subsistem ainda que não consem de objetos materiais (Código Civil de 1916, art. 57), porque a idéia fundamental da universalidade jurídica é um conjunto de relações de direito, e não propriamente as coisas sobre que recaem.”

Dentre os tributaristas, quem teve a primazia de mais chamar atenção para o conceito de patrimônio e dos seus componentes foi Brandão Machado, que, aludindo a Pontes de Miranda, observou com inteira razão in “Estudos sobre o Imposto de Renda (Em Homenagem a Henry Tilbery)”, Editora Resenha Tributária, julho de 1994, p. 114:

“XVII - O Código Civil (art. 57) diz que patrimônio é uma universalidade, subsistindo como tal, ainda que não conste de objetos materiais. A universalidade é sempre de direito, embo- ra haja ‘universitas facti’ ou ‘hominis’, que também é de direito. No patrimônio só há direitos. Não se pode dizer, em termino- logia e sistemática jurídica escoreita, diz Pontes de Miranda, que a casa A é elemento do patrimônio de alguém; o que é elemento do patrimônio é o direito de propriedade e os de- mais direitos reais, os direitos sobre bens imateriais, os direitos de crédito e a herança, que, por sua vez, é universalidade de direito. A posse também é direito e pode integrar o patrimônio. Não são os bens que compõem o patrimônio, mas, sim, os di- reitos sobre eles, que são direitos reais; mas não só os reais; também os direitos de crédito, ou pessoais.

XVIII - Quando alguém faz alguma referência ao que é patrimonial, para logo se tem a noção de que se cogita de eco- nômico, porque a patrimonialidade está intimamente vincula- da ao valor econômico. Entretanto, não é possível dissociar da noção de patrimônio a noção fundamental de direito, porque, como se disse, o conceito de patrimônio engloba um complexo não de objetos, materiais ou não, mas de direitos reais (sobre coisas) e pessoais (contra pessoas), portanto, sempre direitos.”

Portanto, em virtude de o patrimônio ser constituído integralmente por direitos e obrigações, não passa de expressãoacrítica dizer que veí-

culos, máquinas, imóveis, mercadorias, e outros bens, pertencem ao patrimônio de alguém, pois, na verdade, o que pertence a esse patrimônio, por pertencer ao respectivo titular, são os direitos de propriedade ou de posse sobre veículos, máquinas, imóveis, mercadorias, etc.

Pois a Lei n. 6404, que rege as sociedades por ações, mas cujas nor- mas sobre as demonstrações financeiras são aplicáveis, no que couber, às demais sociedades, ao tratar no art. 179 da classificação contábil dos bens do ativo, e no seu art. 183 da avaliação dos ativos circulantes ou realizáveis, consistentemente com o Código Civil alude a “direitos realizáveis”, “direi- tos de crédito”, “direitos que tenham por objeto bens”, com isso demonstrando inequivocamente a efetiva natureza jurídica dos componentes do ativo patrimonial, isto é, sempre direitos. E no outro lado da demonstração patrimonial, quando o art. 180 trata do passivo exigível, ao aludir à “obri- gações”, também aponta para elementos do direito. Mesmo quando aqueles dispositivos referem-se à “disponibilidades”, “aplicações de recursos”, “parti- pações societárias” e outras expressões, estão aludindo a direitos de proprie- dade sobre as disponibilidades financeiras, sobre os recursos aplicados, sobre as participações societárias, e assim por diante, sem exceção.

É preciso ainda não deixar de observar que o art. 179 da Lei n. 6.404 alude a “direitos que tenham por objeto bens”, o que confirma que no patrimônio não existem objetos materiais, mas só direitos, cujos objetos podem ser bens materiais ou não.

Tendo presentes estas premissas, é plenamente correto o termo utili- zado pela Lei n. 6.404 para definir a diferença matemática entre o ativo (direitos) e o passivo (obrigações), termo este que é “patrimônio líquido”, ou seja, o mesmo vocábulo da lei civil, embora qualificado pela sua condi- ção de ser líquido, isto é, ativos menos passivos, direitos menos obrigações, valendo anotar, portanto, para não perder de vista este elemento essencial, que os componentes do patrimônio são unicamente direitos e obrigações do seu proprietário, isto é, sempre objetos de relações jurídicas, quer dizer, objetos tratados pelo direito.

Destarte, os direitos, que são componentes positivos do patrimônio da pessoa jurídica, contabilmente são figurados no ativo, e as obrigações,

que são componentes negativos do mesmo patrimônio, contabilmente são relacionados no passivo, significando que o patrimônio é a somatória de todos os direitos menos a somatória e de todas as obrigações da pessoa.

Algebricamente falando, o patrimônio é o resultado da soma de tudo o que for positivo com tudo o que for negativo, e contabilmente falando ele é tudo o que for ativo menos tudo o que for passivo, sendo que o diferencial entre os dois grupos representa exatamente o que o direito e a ciência contabil denominam igualmente de *"patrimônio líquido"*.

Unindo todos esses dados do direito, a pessoa titular do patrimônio dá existência ao mesmo, pois direitos ou obrigações não são seres da natureza, nem são seres que existam por si sós num mundo físico ou virtual. Ao contrário, são seres do direito ligados indissociavelmente a uma pessoa, isto é, mais precisamente, são elementos de uma relação regida pelo direito - relação jurídica -, relação esta que une no mínimo duas pessoas distintas para atribuir direito a uma e obrigação a outra.

Da mesma maneira, nas relações jurídicas mais de duas pessoas podem participar, em qualquer um dos seus pólos, assim como também pode haver a relação de direito real, aproximando uma pessoa de alguma coisa especificamente considerada, e oponível *"erga omnes"*.

Destarte, direitos e obrigações são os objetos dessas relações jurídicas, e a totalidade daquelas que tenham conteúdo econômico, e das quais faça parte uma determinada pessoa, constitui o patrimônio desta. Essa pessoa é a única via de comunicação entre todas essas relações jurídicas que, não houvesse esse elo pessoal entre elas, existiriam no mundo jurídico sem nenhuma conexão entre si.

O Código Civil de 2002 confirma que na universalidade de direito incluem-se apenas relações jurídicas, especifica a sua vinculação a uma determinada pessoa, e ainda destaca trataram-se de relações jurídicas que tenham conteúdo econômico. Com efeito, o art. 91 declara textualmente que *"constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico"*.

Sintetizando tudo, o patrimônio é uma *"coisa universal"* instituída pelo direito, composta por uma multidão de direitos referentes a bens físicos,

outros direitos relativos a bens imateriais, obrigações pendentes de cumprimento, enfim, direitos e deveres de toda ordem, sempre com expressão econômica, os quais não teriam qualquer associação natural entre si, mas que passam a ter uma adesão ideal porque agrupados segundo uma norma jurídica e em razão de um mesmo sujeito de direito que é titular ou devedor de cada um desses componentes.

Ora, se o patrimônio é um agregado de direitos e obrigações, as suas mutações necessariamente importam em mais ou menos direitos, ou em mais ou menos obrigações, da pessoa titular do patrimônio, ou seja, todas as mutações patrimoniais derivam de relações jurídicas do titular do patrimônio.

Como as receitas são fatores positivos que podem se adicionar ao patrimônio, elas também se constituem em direitos, até porque, se não fossem direitos, não poderiam participar de uma universalidade que é formada exclusivamente por direitos e obrigações.

Mas nem todo direito representa adição ao patrimônio de modo a ser receita, como ocorre, por exemplo, com o direito de propriedade sobre o dinheiro recebido em pagamento de um crédito já existente no patrimônio do receptor ou em devolução de um mútuo. Nestes casos, há um mero ingresso no ativo em substituição de um outro direito antes já existente nele, sem afetar para mais ou para menos o montante líquido do patrimônio.

Por isso, somente se consideram receitas aqueles direitos que preenchem todos os elementos e características destas, acima apontados, ou seja, os seus elementos e características positivos, sem incidir nos negativos.

Com isto, fica compreendido e delimitado o campo de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

III - APURAÇÃO "CUMULATIVA" E "NÃO-CUMULATIVA" DAS CONTRIBUIÇÕES - VALIDADE CONSTITUCIONAL DOS REGIMES

Nesta parte analisaremos os aspectos fundamentais dos dois regimes de apuração das duas contribuições, denominados de "incidência cumulativa" e de "incidência não-cumulativa", os quais são regidos basicamente pela Lei n. 9.718 e pelas Leis n. 10.637, 10.833 e 10.865.

Vemos o perfil constitucional da COFINS e da contribuição ao PIS no sentido de detectar se é obrigatório o regime não-cumulativo e, em sendo este adotado, se deve sê-lo para todos os contribuintes – o que envolve o princípio da isonomia –, assim como se deve ser amplo ou pode ser limitado. Estas indagações se apresentam como necessárias não apenas no terreno teórico, mas também na prática, eis que as referidas leis mantêm e distinguem os dois regimes e preveem uma “não-cumulatividade” apenas parcial, mesmo onde ela se aplica.

Por muitas razões se percebe que o perfil constitucional das contribuições sociais sobre receitas, nestas incluídas as componentes do faturamento, não requer mandatoriamente o regime da não-cumulatividade.

Isto deriva não apenas do que prescrevem os dispositivos constitucionais relativos especificamente a essas contribuições, mas também por comparação sistemática com os que tratam do IPI e do ICMS, os quais, por exigências expressas, são não-cumulativos.

Também é necessário, antes de investigarmos os dispositivos constitucionais específicos, abordar alguns aspectos conceituais gerais que interfiram diretamente com esta questão.

Realmente, há tributos que oneram sucessivas operações de uma mesma cadeia produtiva ou circulatória de bens, e neles a cumulatividade ou não-cumulatividade pode se apresentar como um dado próprio. Já as contribuições sobre receitas têm uma natureza diferente, em virtude da qual nem é tecnicamente apropriado falar naquelas figuras, e, por isso mesmo, até se justifica que a Constituição não preveja obrigatoriamente a não-cumulatividade, ainda que no âmbito econômico, possam haver múltiplas incidências em cascata.

Isto se deve a que os tributos cujas hipóteses de incidência sejam a receita ou o faturamento a rigor sequer têm incidência multifásica, pois cada receita (de faturamento ou não), constitui-se em um substrato específico e isolado de qualquer outro fenômeno jurídico ou econômico. Isto é assim ainda que a totalidade das receitas de um determinado período de apuração seja objeto de um único valor a recolher, pois, ainda assim, cada fato gerador de obtenção de uma receita completa-se isoladamente dos

demais, de maneira instantânea no momento da aquisição do respectivo direito – conforme o capítulo anterior –, e não ao final do período de apuração.

Neste particular aspecto, o fenômeno da incidência das contribuições é diferente do fato gerador do imposto de renda, pois este não ocorre quando da existência de cada fato produtor de aumento patrimonial, eis que, em virtude do princípio da universalidade que o informa (Constituição, art. 153, parágrafo 2º, inciso I), somente se aperfeiçoa ao final do período-base fiscal, quando fica composto pela associação de todos os fatos que nesse período tenham contribuído positiva ou negativamente para a produção de mutação patrimonial.

Diferentemente, as contribuições sobre receitas incidem sobre fatos isolados, mesmo que, como ocorre no regime das Leis n. 10.637 e 10.833, o total das mesmas no final de um período de tempo receba a dedução de certos “créditos” para, pelo seu montante líquido, representar o “quantum” de cada contribuição a ser recolhido no prazo legalmente fixado.

Seja neste caso, seja no caso do regime dito “cumulativo”, não ocorre com as contribuições em estudo o fenômeno da incidência multifásica, dado que a sua hipótese de incidência se resume em um fato isolado e solitário - cada receita auferida -, nada tendo a ver com outros fatos ou com elementos externos ao fato considerado na mesma.

Em estreita ligação com este fator está a circunstância de que a base de cálculo de qualquer tributo é a dimensão quantitativa do fato submetido à sua incidência, e que, neste sentido, a base de cálculo de uma contribuição sobre receita é o próprio valor desta, também considerado isoladamente, e igualmente sem a intromissão de fatores externos.

Essa base de cálculo natural das contribuições sobre receitas inclusive está expressa no parágrafo 2º, inciso III, letra “a”, do art. 149 da Constituição Federal (inserido pela Emenda n. 33, de 11.12.2001), segundo o qual as contribuições sociais, nelas também incluídas as destinadas à seguridade social, podem ter alíquota “ad valorem” ou específica, sendo que no primeiro caso devem ter “por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação”.

Assim, fugindo à sua própria regra, o texto constitucional se encarega de mesmo de prescrever a base para a quantificação das contribuições em tela, e isto está, como dito, diretamente ligado ao seu caráter essencialmente independente da não-cumulatividade, pois, sob o prisma rigorosamente jurídico, há uma distinção entre tributos que gravam coisas ou atos relacionados à coisas e tributos cujos suportes fáticos não se ligam necessariamente à coisas propriamente ditas.

Dentre os tributos que têm uma determinada coisa indissociavelmente participante das suas hipóteses de incidência estão o IPI, por sua incidência sobre produtos industrializados (coisas) e o ICMS, por sua incidência sobre operações relativas à circulação de mercadorias (coisas) e de determinados serviços (bens imateriais, coisas em sentido mais lato, e por extensão da histórica base de incidência desse imposto). No mesmo grupo estão o imposto de exportação e o imposto de importação, que incidem sobre a saída ou a entrada de produtos (coisas) do, ou no, território nacional, assim como o IPTU, que grava a propriedade de bens imóveis urbanos (coisas), e ainda o ITBI, que incide sobre a transmissão onerosa “inter vivos” de direitos sobre imóveis (coisas). Há outros tributos, além destes, que também se juntam a eles pelos aspectos destacados.

Nesses tributos em cujos fatos geradores de alguma maneira participa uma coisa, cada incidência pode ser única ou unifásica ou pode ser múltipla ou multifásica (plurifásica), cabendo à lei constitucional ou ordinária, conforme o caso, determinar um ou outro critério de incidência. A norma legal existente, se constitucional obriga a lei ordinária, mas nada impede que a Constituição se omita e transfira o encargo da definição do regime para a lei ordinária.

Seja como for, o critério de incidência e de quantificação também sofre a injunção da própria natureza jurídica de cada tributo, a ele conferida por sua hipótese de incidência, como se pode verificar pelo exame das seguintes espécies não exaustivas:

- o ITBI, ainda que esteja vinculado a uma coisa (um imóvel sendo alienado), tem incidência única porque incide uma única vez sobre o ato distinto e específico de uma determinada alienação; isto ocorre ainda que

um mesmo imóvel seja alienado mais de uma vez, eis que em cada uma delas há uma nova e independente incidência desse imposto, que não é plurifásico porque cada ato de alienação é autônomo e distinto dos demais que lhe antecederam ou sucedam, além de que a propriedade imobiliária não é um bem em circulação (só excepcionalmente pode-se entender que imóveis adquiridos para revenda, por pessoas dedicadas a essa atividade econômica, sejam bens em circulação);

- já o ICMS é plurifásico em virtude de incidir sobre cada uma das operações de circulação de uma determinada mercadoria, o mesmo ocorrendo com o IPI em razão de poder incidir mais de uma vez sobre o mesmo produto industrializado nas suas fases iniciais de produção, ou de atos a ela equiparados, e de sua primeira circulação;

- e o IPTU é imposto de incidência múltipla, mas não plurifásica, porque o seu fato gerador se repete a cada período temporal em que haja a propriedade de um mesmo imóvel, sob titularidade de uma mesma pessoa ou não, o que representa múltiplas incidências mas não incidência multifásica, por não se tratar de um bem em circulação, ou ainda porque se trata de imposto sobre a propriedade e não sobre a circulação de bens.

Nos casos de incidência plurifásica – situação do ICMS e do IPI –, há obrigações tributárias que são sucessivas e que, economicamente, geram incidências em cascata, a menos que a Constituição Federal determine, ou a lei ordinária permita, a dedução dos valores pagos ou devidos anteriormente, ou que sejam elas quantificadas sobre os valores agregados em cada etapa do ciclo. A norma em vigor, estatuinto obrigatoriamente a não-cumulatividade, é de nível constitucional, como se sabe.

Ao contrário, nos casos de incidências múltiplas – situação do IPTU –, não há qualquer exigência jurídica de que o imposto anteriormente incidente sobre a propriedade de um mesmo bem seja deduzido do imposto devido sobre a mesma propriedade quando dos períodos posteriores, pois sob o ponto de vista jurídico não há cumulatividade. Por não ser imanente à espécie tributária e por não haver exigência na Constituição, nestes casos a dedução de imposto pago anteriormente somente seria possível se a lei ordinária a estabelecesse.

O mesmo ocorre com os tributos de incidência única – situação do ITBI -, os quais, a despeito do seu isolamento em relação a outros eventos, podem incidir de maneira economicamente cumulativa quando um mesmo bem for objeto de mais de uma alienação onerosa por ato “inter vivos”, mas, a despeito disso, também não se sujeitam a qualquer exigência jurídica de que o imposto da anterior alienação seja deduzido do imposto devido na nova alienação, ou de que o valor da anterior alienação seja deduzido da base de cálculo da nova obrigação tributária. Também para eles, sob o prisma jurídico não há cumulatividade, o que significa que qualquer dedução dependeria de previsão na lei ordinária, por não haver prescrição consuetudinária a este respeito.

Quanto aos impostos sobre o comércio exterior, também são casos de incidência única ainda que, excepcionalmente, um mesmo bem saia do território nacional, a ele retorne e volte a sair, ou primeiro entre, depois saia e volte em retorno, casos em que as bases de cálculo de cada uma das obrigações tributárias serão sempre distintas, sem qualquer interferência de umas sobre outras que as antecederam ou venham a suceder.

Diferentemente destas variantes relativas aos tributos de cujas hipóteses de incidência participe necessariamente uma coisa, há outros tributos que não têm uma determinada coisa como substrato da sua incidência, nem uma coisa participa necessariamente das respectivas hipóteses de incidência, como são o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro, os quais incidem sobre o acréscimo de direitos com expressão econômica havido na universalidade patrimonial do contribuinte em um determinado período de tempo.

A COFINS e a contribuição ao PIS também são tributos independentes de coisas, pois no regime constitucional posterior à Emenda n. 20 o fato receber independe de uma coisa determinada e a incidência atinge todas as receitas de qualquer espécie. Mesmo quando se trate de receita faturada, por ser originada de uma venda de mercadorias ou de uma prestação de serviços, não há uma coisa que seja elemento determinante do núcleo da hipótese de incidência, porque esta absorve a totalidade das receitas. Diferente seria se a incidência fosse restrita ao faturamento, quando, aí sim,

haveria determinados tipos de coisas participando necessariamente da hipótese de incidência.

Ademais, essas contribuições incidem sobre fatos solitários e individuais - receitas de qualquer natureza, inclusive de faturamento – que não têm qualquer vínculo com outros fatos anteriores ou posteriores, mesmo que estes acidentalmente tenham alguma ligação com um objeto material (coisa, inclusive mercadoria) ou imaterial (serviço).

Por este prisma, portanto, a situação em que ocorre a incidência dessas contribuições equivale à situação em que se dá a incidência do ITBI, acima analisada.

É, em virtude disso que as duas contribuições podem incidir sobre as receitas de sucessivos faturamentos de uma mesma mercadoria, ou sobre as receitas de sucessivas alienações de um mesmo bem imóvel, ou sobre as receitas de sucessivas prestações de serviços para obtenção de um bem imaterial mais completo, ou sobre as sucessivas receitas de alugueres mensais de um mesmo bem, mas, nem por isso, elas são juridicamente plurifásicas, eis que tomam por substrato cada fato isolado e de per si, isto é, cada fato de ser auferida uma receita, seja proveniente do faturamento de uma venda de mercadoria ou de uma prestação de serviço, seja proveniente de qualquer outra origem causal.

Ainda que se vislumbre o aspecto econômico de múltipla oneração de uma mesma coisa que esteja colocada em circulação, e cujo preço de alienação em cada etapa do ciclo econômico represente uma receita tributável, não existe possibilidade de ser invocado um direito à dedução de contribuições anteriormente pagas, ou de recolhimento em cada etapa de circulação apenas sobre o valor agregado, porque tal método de cálculo não está exigido ou previsto pela Constituição, nem é indissociavelmente inerente à natureza desses tributos.

Esta é a realidade que remete qualquer pretensão à não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS inteiramente à dependência da existência de alguma norma legal infraconstitucional que prescreva qualquer autorização neste sentido.

Para confirmação desta assertiva, veja-se o texto constitucional. O que primeiro vai se encontrar é uma determinação, inamovível pela lei ordinária, no sentido de que o IPI e o ICMS são tributos não-cumulativos, e não parece ser por acaso que assim seja, pois se trata de verdadeiro reflexo das próprias naturezas deles, que se amoldam naturalmente a esta condição. Já não é assim com outros tributos, em relação aos quais a Constituição é silente a este respeito, e que se diferenciavam dos dois mencionados impostos porque não visam, como eles, atos com determinadas coisas postas em circulação.

É exatamente por estas razões que desde o início do atual regime constitucional as duas contribuições puderam incidir em cascata, e que partir de 2003 a contribuição ao PIS pôde passar a ter regimes variados, um de incidência dita "monofásica", outro de incidência dita "plurifásica" e dobrada em regime dito "cumulativo" e em regime dito "não-cumulativo", multiplicidade de regimes esta que desde 2004 também existe para a COFINS.

Os mesmos fundamentos dão validade à atual legislação ordinária que admite deduções não restritas às contribuições que tenham incidido sobre receitas ligadas de alguma forma à coisas que tenham entrado no estabelecimento do contribuinte e que dele devam sair com incidência das contribuições. Ao contrário disso, as deduções, mesmo quando relacionadas à aquisições de coisas, são inteiramente independentes dos tipos das receitas que, no mesmo período, sejam sujeitas à incidência das duas contribuições, assim como de coisas que nesse mesmo tempo sejam alienadas pelo contribuinte.¹⁵

Até aqui falou-se em termos e em função da natureza dos vários tributos abordados, foi feita alusão às normas constitucionais que determinam obrigatoriamente a não-cumulatividade para o IPI e o ICMS, e apenas foi feita referência a inexistir igual prescrição para as contribuições sociais sobre receitas e outros impostos.

Cabe pois, doravante, estudar as normas constitucionais que especificamente tratam dessas contribuições, através do que se constará a validade das afirmações anteriores. Essas normas específicas formam um conjunto composto pelas seguintes disposições existentes no art. 195:

"Parágrafo 9º - As contribuições sociais previstas no inciso I¹⁶ deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.

...

Parágrafo 12 - A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do 'caput', serão não-cumulativas.¹⁷

Parágrafo 13 - Aplica-se o disposto no parágrafo 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a¹⁸, pela incidente sobre a receita ou o faturamento."

Os parágrafos 12 e 13 foram introduzidos no art. 195 pela Emenda Constitucional n. 42, e vieram na esteira do inciso IV do "caput" do mesmo artigo, segundo o qual pode se instituída contribuição destinada a financiar a seguridade social, a qual pode ser cobrada *"do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar"*.

Ao lado do art. 195 há que ser considerado o art. 149, o qual trata de determinadas contribuições sociais, inclusive as da seguridade social. A mesma Emenda Constitucional n. 42 deu ao inciso II do parágrafo 2º do art. 149 uma nova redação para dizer que as contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico a que se refere o "caput" do artigo *"incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços"*.

16 O inciso I abrange as contribuições sobre a folha de salários e os demais rendimentos do trabalho prestado por pessoas físicas, sobre a receita ou o faturamento, e sobre o lucro.

17 A alínea "b" do inciso I refere-se às contribuições sobre a receita ou o faturamento, e o inciso IV às contribuições sobre a importação de bens ou serviços do exterior.

18 Esta alínea refere-se às contribuições sobre a remuneração do trabalho de pessoas físicas.

15 A Lei n. 10.365, a despeito de ter proibido a dedução relativa à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, inclusive no caso de isenção (salvo, neste caso, se se tratar de bens revendidos cujas receitas sejam tribuadas pelas contribuições, ou de insumos de produtos ou serviços cujas saídas também representem receitas tribuadas), não alterou este aspecto básico e característico do sistema de deduções permitidas nos valores da COFINS e da contribuição ao PIS a serem recolhidos.

Impende lembrar, ainda, que o art. 149 fora alterado pela Emenda n. 33, através da qual foram incluídos no art. 149 o inciso III do parágrafo 2º e os parágrafos 3º e 4º, com a seguinte redação:

“III - poderão ter alíquotas:

- a) 'ad valorem', tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;
- b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

Parágrafo 3º - A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

Parágrafo 4º - A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.”

Não se vislumbra nesse conjunto de disposições constitucionais qualquer disposição que seja conflitante com as afirmações anteriormente feitas, pois não se encontra qualquer mandamento obrigatório no sentido de as contribuições serem não-cumulativas, mas vê-se no parágrafo 9º do art. 195 a possibilidade de a lei instituir alíquotas e/ou bases de cálculo distintas para as contribuições destinadas à seguridade social relacionadas no inciso I do mesmo artigo, desde que o faça para determinadas atividades econômicas ou para situações em que haja utilização intensiva de mão-de-obra.

Esse parágrafo precisa ser bem compreendido para evitar que se pense estar autorizado tratamentos não isonômicos, quando, na verdade, ele permite a instituição de regras distintas conforme distintas sejam as situações, fixando parâmetros de discriminação - utilização intensiva de mão-de-obra ou atividades econômicas - constitucionalmente admitidos, o que automaticamente afasta outros critérios de discriminação.

Além desta observação, é igualmente importante para o prosseguimento deste tema detectar o conteúdo e a extensão da autorização do parágrafo 9º, porque a base de cálculo de qualquer tributo é a dimensão quantitativa do respectivo fato gerador e com este deve guardar compatibilidade, sob pena de descaracterizá-lo e até poder torná-lo inconstitucional. Sendo assim, a base de cálculo de um tributo cujo fato gerador seja o auferimento de receitas naturalmente só pode corresponder ao valor das

receitas auferidas, e já vimos acima que essa base de cálculo natural das contribuições sobre receitas inclusive está expressa no parágrafo 2º, inciso III, letra “a”, do art. 149 da Constituição Federal.

Logo, a permissão contida no parágrafo 9º do art. 195 não pode fugir desse elemento de cálculo que é inafastável, até porque a Constituição não iria permitir a criação de um ser tributário teratológico, tal como a incidência das contribuições sobre receitas mas calculadas sobre um dado econômico dissociado destas. Destarte, a única conclusão possível para o sentido e o alcance do parágrafo 9º do art. 195 é que o exercício da competência por ele outorgada ao legislador ordinário significa que este, quando não tiver estabelecido uma alíquota específica conforme a alínea “b” do inciso III do parágrafo 2º do art. 149, pode tratar diferentemente o único outro elemento possível para quantificação das contribuições sobre receitas, que são estas próprias.

Destra maneira, e neste caso, a referida competência pode ser exercida corretamente se a lei preservar reduções na base de cálculo, desde que esta seja estabelecida originariamente no montante das receitas, nunca sendo tolerável uma fórmula de quantificação da base de incidência que não tome a receita como parâmetro participante e principal.

Eis aí o fundamento de validade constitucional das disposições legais que prescrevem os vários regimes para o cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS, cuja validade somente fica condicionada a que a sua instituição para estes ou aqueles contribuintes respeite o requisito expresso no mesmo parágrafo, isto é, que seja destinada a casos de intensa utilização de mão-de-obra ou para determinadas atividades econômicas distintas de outras.

Em outras palavras, é constitucionalmente válido quantificar as contribuições sobre as receitas por regimes diferentes, sendo um de incidência sobre o valor bruto das mesmas e outro de incidência sobre o valor bruto delas mas com a dedução de determinados valores que a lei especificar, pois isto representa ter bases de cálculo distintas ¹⁹ para uma mesma espé-

¹⁹ Isto é verdade ainda que a legislação ordinária tenha adotado o sistema de permitir deduções após a apuração das contribuições sobre as receitas brutas, deduções estas que são determinadas pela aplicação, aos valores que as geram, das mesmas alíquotas incidentes sobre as receitas. Contudo, matematicamente o resultado é o mesmo que se obtenha se a própria base de cálculo estivesse

cie de contribuição, sem afrontar o elemento essencial e indissociável exigido pelo próprio fato gerador dessa espécie.

Tais regimes distintos somente perderiam validade se a atribuição de um ou de outro regime não respeitasse os fatores de discriminação predeterminados pela Constituição, isto é, se fosse imposto a um grupo de contribuintes que não utilizasse intensivamente mão-de-obra, ou se a contribuintes praticantes de uma mesma atividade fossem atribuídos critérios distintos. Claro que, além disso, e como em qualquer situação, a liberdade e a descrição do legislador ordinário também estão pautadas pelo princípio da razoabilidade (pertinência, coerência lógica, justificação, adequação e proporcionalidade), necessário a compor o "substantive due process of law" e evitar desvio ou abuso no poder de legislar, mesmo perante os critérios constitucionais de discriminação previstos no parágrafo 9º do art. 195.

Na prática, o que se observa nas Leis n. 10.637 e 10.833, com as alterações da Lei n. 10.865, é que elas estabelecem o regime dito "não-cumulativo" como regra geral, e estabelecem o regime dito "cumulativo" da Lei n. 9.718, inclusive com alíquotas distintas, como exceção. Então, se a exceção distintiva de alíquota e critério de quantificação não for atribuída por motivo de um dos requisitos de discriminação permitidos pelo parágrafo 9º do art. 195, a mesma será inconstitucional, prevalecendo o regime da regra geral, que é o da "não-cumulatividade".

Este era o quadro constitucional existente na data da promulgação da Emenda n. 42, já por si demonstrando o engano de se pensar que foram os parágrafos 12 e 13 que passaram a admitir a não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS em nível constitucional. Na verdade, esses dispositivos têm outro sentido e outra finalidade que ficam evidentes quando se os analisa com atenção.

Assim, o parágrafo 12 começa por não determinar obrigatoriamente a adoção do regime da não-cumulatividade, eis que se limita a transferir essa possibilidade para o que a lei ordinária prescrever. Por conseguinte, se o parágrafo 12 fosse referente à possibilidade de as contribuições sobre re-

diminuída pelos valores dos itens correspondentes às deduções. O sistema da lei ordinária tem justificativas operacionais e, inclusive, amolda-se à circunstância já apontada de que essas contribuições incidem sobre receitas consideradas isoladamente.

ceitas serem não-cumulativas, não teria acrescentado qualquer novidade no regime constitucional existente antes dele, e seria dispositivo inócuo e redundante em vista do parágrafo 9º do mesmo art. 195.

Além disso, o verdadeiramente essencial no parágrafo 12 está em que ele não contém norma dirigida às contribuições sobre as receitas, isoladamente consideradas, hipótese em que até poderia justificar o pensamento de que ele estaria prescrevendo a não-cumulatividade delas. Contudo, esse dispositivo autoriza que a contribuição sobre importação de bens e serviços seja não-cumulativa com as contribuições sobre receitas, nos setores de atividades econômicas para os quais a lei estipular este regime.

A primeira evidência disso consta do próprio parágrafo 12, que se refere tanto às contribuições sobre receitas quanto à contribuição sobre importações. Destarte, se ele fosse relativo à não-cumulatividade das contribuições por ele abrangidas, isoladamente consideradas, também seria aplicável isoladamente à contribuição sobre importações. Acontece, entretanto, que esta contribuição é essencialmente monofásica e de incidência única, dado que incide sobre o fato isolado de cada importação, sem qualquer operação anterior em cadeia produtiva ou circularória de uma coisa que possa gerar cumulatividade a ser excluída. Realmente, não há uma contribuição sobre importação a ser deduzida de um contribuição sobre importação, porque não há uma importação de algo anterior à importação desse mesmo objeto.

Portanto, nem materialmente seria possível aplicar o parágrafo 12 a esse tipo de contribuição, revelando-se assim que ele se dirige à previsão da não-cumulatividade entre esse tipo de contribuição e o outro tipo de contribuição por ele também abrangido, que é o das receitas.

A segunda razão que demonstra que o parágrafo 12 não trata da não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS, isoladamente consideradas, mas, sim, da permissão para que estas sejam não cumulativas com a contribuição sobre importação de bens e serviços, consiste em que se trata de diferentes espécies tributárias.

Como é de sabença geral, a natureza específica de cada tributo é conferida pela respectiva hipótese de incidência (CTN, art. 4º). Não

obstante todas as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social pertencerem a uma categoria própria em virtude dessa destinação comum, mesmo assim elas não se identificam entre si.

Para melhor compreensão da classificação dos tributos e da identificação das suas naturezas específicas, não podemos olvidar que, segundo concepção tradicional em nosso direito, o gênero tributário compõe-se de três espécies, que são os impostos, as taxas e as contribuições. Ainda segundo essa concepção, cada uma dessas espécies divide-se em tributos que se distinguem entre si exatamente porque são distintas as suas hipóteses de incidência, ao que, após a Constituição de 1988, também se acrescenta a possibilidade de distinção em razão das destinações das contribuições sociais.

Dentro da espécie contribuições sociais encontram-se subespécies distintas, como a das contribuições destinadas à seguridade social, e dentro destas ainda existem sub-subespécies diferentes, conforme sejam diferentes as suas hipóteses de incidência.

Para a categorização dos tributos não são relevantes as denominações atribuídas às suas divisões e subdivisões, como as apresentadas acima, mas é relevante constatar que, devido às suas distintas hipóteses de incidência, as contribuições da seguridade social sobre receitas não se confundem com a contribuição da seguridade social sobre importação de bens e serviços, assim como cada uma delas se distingue da contribuição sobre o lucro, da contribuição sobre remunerações do trabalho e da contribuição sobre a receita de concursos de prognósticos. Ainda que todas elas sejam contribuições sociais destinadas à seguridade social, constituem-se em espécies tributárias distintas em virtude de serem diferentes as respectivas hipóteses de incidência.

Por esta razão, não são apropriadas as denominações “PIS-importação” e “COFINS-importação” adotadas pela Lei n. 10865, a começar porque na verdade trata-se de uma única contribuição. Por isso, a subdivisão da única incidência em duas é apenas formal, assim como o é a atribuição de duas denominações distintas e alquotas separadas, dando-se isto apenas para facilitar a aplicação do regime instituído, que é de compensação

de uma parte dessa contribuição – a parte chamada de “PIS-importação” – com a verdadeira contribuição ao PIS, e de compensação da outra parte – chamada de “COFINS-importação” – com a verdadeira COFINS.

Por isso, tecnicamente nem cabe aludir à cumulatividade ou não-cumulatividade entre as contribuições sobre as receitas e as duas partes da contribuição sobre importações, eis que são distintas entre si, tanto quanto não se fala em cumulatividade entre o IPI e o ICMS quando incidam sobre uma só operação, ainda que considerada em aspectos circunstanciais distintos, mas que têm por substrato uma mesma manifestação de capacidade contributiva.

Somente isto justifica a Emenda Constitucional n. 42 ter previsto a possibilidade de a lei evitar a incidência economicamente cumulativa entre essas duas espécies distintas de contribuições sociais, ainda que não o tenha feito em toda a extensão necessária ao escopo econômico que a motivou, pois não impôs a não-cumulatividade, deixando a decisão para a legislação ordinária. Não obstante, com a sua disposição, a emenda espancou qualquer possibilidade de discussão sobre a validade da compensação entre espécies tributárias inconfundíveis, inclusive tendo-se presente o respectivo efeito sobre as destinações específicas das suas arrecadações, diferentes entre si, mesmo dentro do orçamento geral da seguridade social. A este propósito, veja-se o art. 239 da Constituição Federal.

Note-se incidentalmente que, pelas razões expostas, há uma impropriedade do parágrafo 12 ao mencionar a não-cumulatividade entre as distintas categorias tributárias a que se refere, pois juridicamente ela jamais existiria, assim como não se pode falar em incidência em cascata entre elas. Seria o mesmo que falar em incidência cumulativa ou em cascata entre o ISS e o ICMS apenas porque, no ciclo de produção e circulação, um dos insumos da produção do bem sujeito ao ICMS, quando posto em circulação, tenha sido um serviço tributado pelo ISS, ou alegar haver cumulatividade entre o imposto sobre importação e o IPI ou o ICMS apenas porque o produto importado também fica sujeito a estes dois tributos. Em todos esses casos pode haver múltipla oneração econômica de um mesmo negócio ou da cadeia produtiva e circulatória de uma determi-

nada coisa, em decorrência da incidência de mais de um tributo, seja num mesmo momento, seja em momentos distintos dessa cadeia, mas nunca incidência juridicamente cumulativa.

Pois o objetivo do parágrafo 12 do art. 195 é permitir eliminar esse tipo de ônus econômico possível em virtude das múltiplas incidências de contribuições destinadas à seguridade social, motivo pelo qual teria sido mais apropriado o texto constitucional valer-se de termos mais corretos, como “compensação” ou, melhor ainda, “dedução”.

O parágrafo 13 vem em confirmação destas considerações, pois ele também permite excluir a não-cumulatividade da contribuição sobre receita que vier a ser instituída em substituição à atual contribuição empresarial sobre as remunerações; a qual será mais uma incidência sobre receitas, mas com feições distintas - arrecadação, fiscalização, destinação, etc - da COFINS e da contribuição ao PIS, e também inigualável sob qualquer aspecto com a contribuição sobre importação de bens e serviços. Não obstante, o parágrafo 13 prevê a possibilidade de ela ser “não-cumulativa” com estas três.

Do quadro de disposições constitucionais sobre este tema, acima exposto, ainda resta abordar o parágrafo 4º do art. 149, segundo o qual a lei deve determinar os casos em que as contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico incidirão uma única vez. Essa disposição tem sentido ambíguo, pois tanto comporta a interpretação de que se refere à instituição monofásica de qualquer das referidas contribuições, quanto pode significar que apenas uma delas seja cobrada, com exclusão das demais. Seja como for, também aqui a Constituição não foi mandatória, deixando o trato do assunto para a lei ordinária.

De todo o exposto, para fechamento deste capítulo, resta dizer que não existe qualquer inconstitucionalidade na incidência das contribuições sobre receitas por serem “cumulativas” ou “não-cumulativas”, ou por serem apenas em parte “não-cumulativas”, ou ainda por haver uma “não-cumulatividade” apenas parcial ou “mitigada”, no sentido de que, quando prevista, não atinja todo e qualquer fator anterior a uma nova incidência, ainda que esse fator tenha sido submetido à incidência da mesma contribuição.

A catalogação de uma parte da incidência das contribuições sobre receitas como “não-cumulativa”, bem como a afirmação de ser “mitigada”, menções estas feitas entre aspas, decorrem de que não se trata de não-cumulatividade propriamente dita, mas, sim, da adoção de uma base de cálculo que toma como ponto de partida a totalidade das receitas para admitir apenas algumas deduções, como veremos em mais detalhes no capítulo seguinte.

E a validade constitucional desse critério legislativo, independentemente da sua insuficiência para eliminar a excessiva carga tributária sobre a economia nacional, decorre não apenas da natureza jurídica desse tipo tributário, mas também e principalmente da existência de regras constitucionais determinante de ampla competência para o legislador ordinário, condicionadas as discriminações de regimes a que se fundamentem em haver intensivo emprego de mão-de-obra ou se tratar de atividades distintas, e a ser observado o “substantive due process of law”.

IV - ALGUNS ASPECTOS ESPECÍFICOS DO REGIME DE “NÃO CUMULATIVIDADE” - CONCEITOS DE INSUMOS E DE BENS DESTINADOS À REVENDA

Destina-se este segmento do presente estudo a analisar alguns aspectos específicos do regime dito “não-cumulativo” instituído pelas Leis n. 10.637 e 10.833, alteradas pela Lei n. 10.865. Alguns deles dizem respeito ao sistema, propriamente dito, e outros a detalhes de alguns itens que geram os “créditos” permitidos pelo sistema. Outrossim, o que se segue é uma continuidade dos pressupostos constitucionais abordados no capítulo precedente.

Um primeiro aspecto de suma e geral relevância é a confirmação de que essas leis não instituíram um regime de plena não-cumulatividade, pois limitam-se a permitir a dedução, ao final do período de apuração, de determinados valores contra o valor a ser recolhido a título de COFINS ou de contribuição ao PIS.

Com razão, essas leis prevêem a incidência das contribuições sobre a totalidade das receitas, calculadas pela aplicação das alíquotas próprias, e depois permitem a dedução de certos valores calculados pela aplicação da

mesma alíquota sobre os montantes de determinados custos, despesas ou encargos (art. 3º, "caput" e parágrafo 1º, das Leis n. 10.637 e 10.833).

Desse sistema decorrem consequências práticas importantes, das quais a principal é que, salvo nos casos de receitas relativas a bens exportados, não existem créditos adquiridos definitiva e incondicionalmente. As consequências disto são o objeto do capítulo VI do presente estudo.

Além disso, como já visto no capítulo anterior, a "não-cumulatividade" da COFINS e da contribuição ao PIS é distinta da não-cumulatividade do IPI e do ICMS, não somente porque depende de a lei ordinária enquanto para os referidos impostos há previsão constitucional, como também pelo mecanismo de cálculo das mesmas.

A não-cumulatividade desses impostos é produzida pelo creditamento, nas respectivas escriturações fiscais, dos valores dos mesmos impostos destacados nas notas fiscais que acompanham as entradas dos bens que de alguma maneira devem sofrer nova incidência em etapa posterior da cadeia produtiva e circulatória, e, por isso mesmo, quando as saídas desses bens forem isentas de um desses impostos, os respectivos créditos de entrada devem ser estornados.

Este processo baseia-se no que diz a própria Constituição, primeiramente quanto ao IPI no art. 153, parágrafo 3º, inciso II - é "não-cumulativa, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores" - e depois quanto ao ICMS no art. 155, parágrafo 2º, inciso I - é "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 Estado ou pelo Distrito Federal".

Ao contrário disso, a Constituição transfere para a legislação comum toda a disciplina do regime de cálculo das contribuições sobre as receitas, e as referidas leis apenas permitem determinadas deduções sobre os valores a recolher. A própria inexistência de exigência de estornos de valores deduzidos, que acontecia nas Leis n. 10.637 e 10.833 até que a Lei n. 10.865 a previu em determinadas situações específicas - bens furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, ou destruídos em sinistros -, demonstra a diferença entre os sistemas dessas contribuições e os do IPI e do ICMS.

A principal consequência disso é não se poder confundir regras de cálculo dos "créditos" relativos a essas contribuições com as regras pertinentes aos créditos do IPI e do ICMS, nem pensar em aplicar as regras destes para as deduções relacionadas às contribuições.

Pela mesma razão, e como já apontado anteriormente, a "não-cumulatividade" das contribuições é apenas parcial, não sendo plena nem perfeita.

Realmente, as leis ordinárias citadas não atribuem direito de dedução sobre todos os valores já onerados anteriormente, ou nos exatos valores que anteriormente tenham sido tributados, ou ainda nos montantes das contribuições que tenham sido objeto de recolhimentos anteriores. Também diferentemente do IPI e do ICMS, cujos créditos são relativos aos seus valores destacados em notas fiscais de operações anteriores, os das duas contribuições independem desta formalidade e da substância que ela revela.

O que as duas leis permitem, repita-se, é uma dedução do valor de cada contribuição obtido pela aplicação da respectiva alíquota sobre o total das receitas auferidas no período, dedução essa correspondente à aplicação da mesma alíquota sobre os valores do itens relacionados nas mesmas leis como atributivos dessa possibilidade.

Por força desse mecanismo das Leis n. 10.637 e 10.833, pode haver deduções relativas a dispêndios que anteriormente tenham sido sujeitos à alíquota inferior, ou que tenham sido submetidos à incidência pelo regime cumulativo, como, ao contrário, pode haver caso de valores incidentes anteriormente, mas que não geram qualquer dedução. Sem alterar substancialmente este esquema legal, a Lei n. 10.865 apenas vedou "créditos" relativos a ingressos de bens ou serviços não sujeitos às contribuições, ressaltando no caso de isenção os revendidos com tributação das respectivas receitas, ou destinados a bens ou serviços cujas receitas sejam tributadas.

De uma maneira geral, face às diretrizes constitucionais anteriormente estudadas, esse mecanismo tem plena validade, embora alguns dispositivos daquelas leis sejam passíveis de indagação e requeiram abordagem especial.

Em complemento às observações acima, alguns aspectos mais particulares derivados das deduções permitidas pelas Leis n. 10.637 e 10.833 devem ser vistos sob a ótica constitucional e sistemática exposta, exemplificando o que já foi dito quanto a esta, além do interesse geral que suscitam.

As deduções de “créditos” permitidos constam dos vários incisos do art. 3º das Leis n. 10.637 e 10.833, além de situações mais específicas e esparsas, e são “*numerus clausus*”, pois não comportam adições, a despeito da grande abrangência de algumas delas.

Outrossim, em virtude dessa mesma técnica legislativa, as vedações de deduções, assim como as limitações das mesmas e as condições para elas, também são exaustivamente descritas nas duas leis, não comportando acréscimos aditados pelo intérprete ou pelo aplicador das mesmas.

As barreiras às deduções, além de casos específicos e esparsos, estão expressas no parágrafo 2º do art. 3º das duas leis, o qual exclui da dedução o valor da mão-de-obra de pessoas físicas e, a partir da Lei n. 10.865, os bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, salvo, no caso de isenção, se forem revendidos e suas respectivas receitas sejam tributadas, ou se utilizados como insumos de produtos ou serviços cujas receitas sejam tributadas pelas contribuições.

Outras barreiras estão no parágrafo 3º do art. 3º de ambas as leis, dispositivo este que reduz taxativamente os custos, despesas e encargos geradores de deduções a três hipóteses: bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País; custos ou despesas incorridos, pagos ou creditados à pessoas jurídicas domiciliadas no País; e os mesmos gastos incorridos a partir da entrada em vigor de cada uma das referidas leis.

Não se confunda o disposto nesse parágrafo com norma concessiva do direito às deduções, porque tal engano poderá acarretar errônea conclusão de que todo e qualquer custo tido perante outra pessoa domiciliada no Brasil daria direito às mesmas, quando, ao contrário, a lista autorizante das deduções está nos incisos do “*caput*” do artigo, sendo o parágrafo uma norma de restrição, embora expresso em forma afirmativa.

A interpretação sistemática da lei assim o demonstra, pois se o parágrafo fosse suficiente para autorizar a deduções, os incisos do “*caput*” seriam desnecessários e se tornariam letras mortas. Além disso, eles não se constituem numa lista meramente exemplificativa.

Também se chega à mesma conclusão através do preceito de hermenêutica segundo o qual os parágrafos de um artigo são meros complementos do disposto no respectivo “*caput*”, ou são exceções a este. Tal preceito sempre foi indicado pela doutrina e pela melhor jurisprudência e hoje é norma legal prevista pela Lei Complementar n. 95, de 26.2.1998, art. 11, inciso III, letra “*c*”, cuja lei foi promulgada no cumprimento do disposto no parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal.

Portanto, a correta interpretação conduz à seguinte conclusão: tomando-se como exemplo o inciso II do parágrafo do parágrafo 3º do art. 3º, que prescreve o direito à dedução em relação aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados à pessoas jurídicas domiciliadas no País, na verdade ele restringe essa disposição positiva às hipóteses do “*caput*”, ao mesmo tempo em que nega o direito quando a contraparte da pessoa jurídica contribuinte não for pessoa jurídica domiciliada no Brasil, isto é, quando ela for pessoa física ou for pessoa jurídica com domicílio fiscal no exterior. Esta característica de limitação ou restrição ao direito de dedução deriva da própria palavra “*exclusivamente*”, inserida no parágrafo (“*o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação*”).

Enfim, são os incisos do “*caput*” do art. 3º que estatuem o direito à dedução, e não o parágrafo 3º, e esse direito está limitado ao contido exatamente nos incisos, sendo por isso que o regime é de “*não-cumulatividade*” relativa ou mitigada, acrescentando-se que é muito próximo do sistema de tributos sobre valor agregado, isto porque, como já dito, as contribuições devidas sobre cada receita, isoladamente considerada, são somadas ao final do período de apuração e, do seu total, é permitida a dedução de valor correspondente ao resultado da aplicação da alíquota da respectiva contribuição sobre o montante dos dispêndios ocorridos com custos, despesas e encargos previstos na lei.

Esse resultado é rigorosamente o mesmo a que se chega aplicando-se a alíquota sobre a diferença entre os valores de entradas que dão direito às deduções e os valores de saídas que são sujeitos à incidência, ou seja, o valor líquido a ser recolhido corresponde ao valor agregado pelo contribuinte aos seus custos, despesas e encargos expressamente relacionados, multiplicado pela alíquota da contribuição.

A COFINS e a contribuição ao PIS, em vista desse sistema da lei, com quase certeza são os tributos brasileiros que mais se assemelham ao conceito teórico de tributo sobre valor agregado, embora não se constituam em tributos incidentes plenamente sobre valor agregado porque as deduções permitidas legalmente não alcançam a totalidade dos custos, despesas e encargos do contribuinte.

Dito isto, podemos passar a analisar as deduções relativas a insumos e a bens adquiridos para revenda.

A primeira delas é referente a "*bens e serviços, utilizados como insumo na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviço, inclusive combustíveis ou lubrificantes*", segundo a redação do inciso II do art. 3º da Lei n. 10.637, e, com termos invertidos, da Lei n. 10.833.

Em torno dela têm surgido as questões mais polêmicas, geradas inclusive pelo entendimento do fisco exarado através do art. 66, parágrafo 5º, inciso I, da Instrução Normativa SRF n. 247, de 11.11.2002, introduzido pela Instrução Normativa SRF n. 358, de 9.9.2003, e que está repetido no art. 8º, parágrafo 4º, inciso I, da Instrução Normativa SRF n. 404/04, segundo o qual "*entende-se como insumos*".

"I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

- a) as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofrem alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

- a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e
- b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.²⁰

Esse entendimento oficial está equivocado, porque se assenta ou se deixa influenciar pelo conceito de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que geram créditos de IPI e de ICMS. Entretanto, as leis destes dois impostos restringem os créditos relativos a eles aos valores devidos na operação imediatamente anterior sobre apenas alguns tipos de insumos, que são exatamente as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem²¹, e não admitem, como ocorre nas Leis n. 10.367 e 10.833, a dedução relativa a insumos em geral.

Não cabe aqui abordar a extensão dos créditos de IPI e de ICMS, nem isto seria necessário para distinguir-las das deduções relativas a insumos para efeito de quantificação da COFINS e da contribuição ao PIS, pois é suficiente notar que na legislação do IPI somente são admitidos créditos sobre aqueles três grupos de insumos, e no ICMS as leis que o regem têm disposições inteiramente diversas das contidas nas Leis n. 10.637 e 10.833.

Além disso, nas Leis n. 10.637 e 10.833 nem ao menos existe uma disposição legal prescrevendo que, para a identificação dos insumos que geram dedução da COFINS e da contribuição ao PIS, deva ser aplicada subsidiariamente a legislação do IPI, como ocorre com o crédito presumido do estabelecido pela Lei n. 9.363, de 13.12.1996, a qual expressamente assim determina (parágrafo único do art. 3º).

²⁰ Esta é a redação da Instrução Normativa SRF n. 247/02. Na Instrução Normativa SRF n. 404/04 a redação é a mesma, apenas "matérias primas" e "materiais de embalagem" aparecendo no singular, na letra "a" do inciso I.

²¹ Aqui somente nos interessam os insumos, embora haja direito a crédito do IPI em relação às entradas de outros produtos, e do ICMS também para as entradas de mercadorias destinadas à revenda, alguns serviços e outros itens.

Portanto, é infundada a diretriz das mencionadas instruções normativas no sentido de que somente são insumos as matérias primas, os produtos intermediários, as embalagens e quaisquer outros bens que sofriam alteração, o que somente teria validade se as deduções fossem expressamente limitadas pelas leis, ao invés de, como ocorre, as autorizarem abertamente sobre insumos destinados à produção de bens e serviços.

Atinge-se a mesma conclusão perante o conceito econômico de insumo, que corresponde a tudo quanto seja utilizado, empregado ou consumido para a produção de algum bem ou serviço, inclusive como esse termo está descrito no dicionário "Novo Aurélio - Século XXI", Editora Nova Fronteira, p. 1120, "in verbis":

"Insumo. (Trad. do ingl. 'input', por analogia com 'consumo')

S.m. 'Econ.' Elemento que entra no processo de produção de mercadorias ou serviços; máquinas e equipamentos, trabalho humano, etc; fator de produção. (sin., ingl.: 'input')."

É notável, nessa definição, a extensão da expressão "*que entra no processo de produção*", a qual se completa com a alusão à máquinas, equipamentos, trabalho humano e outros itens indiscriminados e representados no "etc".

Nas discussões em torno do conceito de insumo para fins de PIS e de COFINS têm se dito que o termo corresponde ao conceito anglo-saxônico de "input", ou seja, literalmente, "por para dentro", no sentido de que ele abrange tudo o que seja empregado na produção de algum bem ou utilidade material ou imaterial, ou que seja direcionado ou destinado a ela, isto é, tudo o que seja necessário para a obtenção desse objetivo.

É inquestionável a correção desse entendimento, inclusive à vista do verbete do "Novo Aurélio" acima reproduzido, e também do que se encontra no "Novo Michaelis - Dicionário Ilustrado", Edições Melhoramentos, 15ª ed., Vol. I, p. 531:

"Input - s. quantidade que entra, quantidade ou força que é consumida f."

Não é diferente o conceito exprimido pelo "Dicionário de Termos de Negócios", de Manoel Orlando de Moraes Pinho, co-edição da Price Waterhouse e da Editora Atlas, 1995, no qual se lê (p. 252):

"Input. Insumo; a quantidade de bens e serviços que entra no processo de produção; dados de entrada; inserir dados (PED)".

Nessa mesma obra, na parte português-inglês, a palavra "insumo" é definida especificamente como "input" (p. 96).

"Input" também é explicado pelo "The New Merriam-Webster Pocket Dictionary" (1971, p. 261) da mesma maneira, ou seja:

"In-put n: something put in; esp: power or energy put into a machine or system".

A mesma a definição pode ser encontrada no "Webster's - Dicionário Inglês-Português - Atualizado", Antônio Houaiss, Ed. Record, p. 410:

"Input s. aquilo que é posto ou aplicado a (esp. mec.); (elétr.) energia aplicada a motor ou máquina; entrada."

E também no "Collins English Learner's Dictionary", 1977, p. 265:

"Input ns What is put into something (e.g. the electric power put into a battery; the money and labour put into a bussiness (opp output)."

Em suma, lexicamente, os dicionaristas definem "insumo" com a grande amplitude que lhe dão, quer conceitualmente, quer pelos exemplos que fornecem.

E não se pode fugir deste sentido para o termo "insumo", pois a já referida Lei Complementar n. 95 incorporou no art. 11, inciso I, letra "a", o entendimento antes e depois dela sustentado pela doutrina jurídica e pela jurisprudência no sentido de que para a interpretação dos textos legais as palavras devem ser entendidas no seu sentido comum, quando forem de uso corriqueiro, e no sentido técnico que tenham no campo de atividade especializada a que se referem, quando se tratar de termo técnico.

Portanto, por qualquer desses meios de interpretação das Leis n. 10.637 e 10.833 a conclusão é de que a dedução legal relacionada a insumos é muito mais abrangente do que a interpretação que lhe deu a

SRF, não apenas literalmente, ou seja, segundo a interpretação pelo sentido gramatical da palavra “insumo”, mas também aliando a literalidade à sistematicidade, ou seja, a interpretação que compara o texto ou palavra em foco com outras leis relativas a outros tributos (IPI e ICMS) ou ao crédito presumido, e ainda teleologicamente, ou seja, pelo escopo da lei.

Ora, neste último aspecto, o objetivo da lei que permite certas deduções na apuração dos valores a recolher a título de COFINS e de contribuição ao PIS, embora com limitações, é evitar a cumulatividade econômica e cobrar tributos sobre valores agregados, para cujo objetivo a lei utilizou a sistemática já descrita de permitir uma série “numerus clausus” de deduções, não contemplando outras e estabelecendo limites e condições para as que admite. Sendo assim, desde que guardados esses limites e condições, tudo quanto esteja abrangido pela lista exaustiva de deduções permitidas deve ser abatido do valor a ser recolhido.

Tendo presente esta premissa, constituem-se em insumos para a produção de bens ou serviços não apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofrem alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contríbua para a produção.

Alguns elementos subsidiários existentes nas Leis n. 10.637 e 10.833 vêm em abono deste conceito, tomados eles através de interpretação sistemática que considere de que modo a mesma lei se exprime em outros dispositivos.

Assim, os art. 5º-A, 29 e 53 da Lei n. 10.637 aludem à matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, e no art. 50 e 58 da Lei n. 10.833 aludem à matérias-primas e materiais de embalagem, o que evidencia que, quando a lei restringe o alcance de determinadas normas a determinados tipos de insumos ela o faz expressamente, contrariamente ao que consta do art. 3º, que se aplica a todos os insumos que não incidam nas barreiras já apontadas.

Encontra-se no art. 11 da Lei n. 10.637 e no art. 12 da Lei n. 10.833 outro elemento subsidiário, pois esses dispositivos concedem o direito a um “crédito” de PIS e outro de COFINS sobre os estoques de abertura na data de início da aplicação do regime de “não-cumulatividade” para cada uma dessas contribuições, e para isso dizem que eles devem ser calculados sobre o “valor do estoque”.

Ora, no valor do estoque de produtos acabados estão incluídos todos os custos diretos e indiretos de produção, e não apenas os valores das matérias-primas, dos produtos intermediários, dos materiais de embalagem e de outros bens que sofrem alteração, de modo que não haveria nenhuma razão sistemática para os “créditos” relativos a insumos adquiridos após a entrada em vigor do sistema “não-cumulativo” serem considerados como sendo apenas sobre aqueles três tipos de componentes da produção e para outros bens que sofrem qualquer alteração.

Um critério seguro para verificação do que seja insumo é o critério contábil de custo por absorção, o qual está descrito pelo Parecer Normativo CST n. 6, de 2.2.1979, relativo à avaliação de estoques com vistas à obtenção do custo de produção e do custo de vendas para apuração do lucro real tributável pelo imposto de renda, e tendo em mente que a lei possui uma relação de custos que atualmente está refletida nos art. 290 e 291 do RIR/99. Pois bem, o citado parecer normativo expressamente reconhece que essa relação é meramente exemplificativa e não exaustiva, acompanhando a doutrina e a jurisprudência a este propósito.

Desse parecer convém destacar as seguintes passagens:

“3.2. - O Decreto-lei n. 1598/77 fez clara opção pelo custeio por absorção. Sendo assim, as matérias-primas são avaliadas a custo de aquisição (cf. subitens 2.1 e 2.2); os produtos em elaboração receberão contabilmente carga pelas matérias-primas aplicadas e pelos demais elementos formadores de custo (vd. lista não exaustiva, no parágrafo 1º do art. 13 do DL n. 1598); a conta de estoque de produtos acabados, eventualmente desdobrada em sub-contas, será debitada pelo total dos custos incorridos em produtos acabados no exercício.

.....

3.4 - O elenco de elementos integrativos do custo (parágrafo 1º do art. 13 do DL n. 1598/77) afasta a possibilidade de adoção de outro critério que não o de absorção total, conforme definido no subitem 3.2.

3.5. - *No caso em que a empresa apure custos com base em padrões pré-estabelecidos (custo-padrão), como instrumento de controle de gestão, deverá cuidar no sentido de que o padrão incorpore todos os elementos constitutivos atrás referidos, e que a avaliação final dos estoques (imputação dos padrões mais ou menos às variações de custos) não discrepe da que seria obtida com o emprego do custo real.*" (grifos apostos)

A partir desse critério, todos os valores que integram o custo devem gerar deduções perante a contribuição ao PIS e a COFINS, quando incorridos perante pessoas jurídicas domiciliadas no País e não incidirem em qualquer das mencionadas barreiras legais.

Além dos custos absorvidos, outros dispêndios que segundo a prática contábil sejam debitados à despesa podem ser considerados insumos, quando relacionados à produção, tais como os seguintes gastos que muitas vezes estão contabilizados fora do custo mas podem estar dentro dele: vigilância da fábrica, tratamento de efluentes e esgotos da fábrica, e outros semelhantes.

Não procede uma possível objeção a esta conceituação ampla do que seja insumo, objeção esta baseada nos incisos IV e VI do art. 3º das Leis n. 10.637 e 10.833, relativos a gastos que também são insumos. Segundo esta possível objeção, não haveria razão sistemática para estes dois outros incisos possíveis de insumo fosse abrangente de outros itens que não as matérias-primas, os produtos intermediários, as embalagens e outros bens que sofrem alteração.

A objeção não procede porque cada um dos dois citados incisos tem uma explicação própria e a sua razão de existir. Assim, o inciso IV refere-se a alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, mas não apenas aos utilizados na produção - quando são verdadeiros insumos -, pois também abrange os utilizados em outras atividades da pessoa jurídica, sendo esta a sua razão de existir.

Quanto ao inciso VI, que se refere à máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços, tem uma explicação histórica e uma explicação sistemática.

Realmente, na sua origem a Lei n. 10.637 havia concedido a dedução perante a contribuição ao PIS para os bens em geral, destinados a qualquer atividade da empresa, sendo que somente a Lei n. 10.833, por seu art. 15, passou restringir o alcance da norma aos bens empregados na produção de bens e serviços.

Além disso, o inciso VI tem uma função complementar do amplo alcance do conceito de insumo contido no inciso II, pois, quanto aos bens a que alude, requer uma norma em separado, dado que os insumos em geral são computados na dedução através da aplicação da alíquota sobre os seus valores de aquisição, enquanto que os bens citados no inciso VI são computados pelos valores das respectivas quotas de depreciação ou amortização (incisos I e III do parágrafo 1º do art. 3º das Leis n. 10.637 e 10.833, com a opção do parágrafo 14 da Lei n. 10.833 e a restrição introduzida pelo art. 31 da Lei n. 10.865).

Em conclusão, por todos os fundamentos expostos, o conceito de insumos é muito mais abrangente do que as citadas instruções normativas admitem.

O outro item de dedução legalmente admitida, que por sua importância merece ser abordado nesta oportunidade, é o relativo a bens adquiridos para revenda, conforme o inciso I do art. 3º das Leis n. 10.637 e 10.833, os quais têm exceções mencionadas expressamente.

A este propósito cabem duas observações, uma delas quanto ao alcance da norma e a outra relativa à quantificação do direito.

Com a exceção dos casos expressamente excluídos por ela, a norma abrange todo e qualquer bem, pois a redação do inciso é claríssima: "*bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos*" no próprio inciso (grifo acrescido).

Destarte, os bens adquiridos para revenda não são apenas as mercadorias segundo o conceito do Código Comercial de 1850, nesta parte hoje

revogado pelo Código Civil de 2002, tratando-se de algo muito mais amplo. Com razão, bem é conceito do direito privado que não recebe qualquer modificação para fins tributários, devendo por isso ser compreendido tal como o conceitua aquele ramo do direito (art. 109 do CTN).

Ora, segundo o Código Civil, art. 79 e seguintes, os bens podem ser imóveis e móveis, sendo que dentre os imóveis se incluem os direitos reais, o direito à sucessão, e diversos outros itens definidos como imóveis por acesso, e dentre os móveis encontram-se as energias com valor econômico, os direitos reais sobre objetos móveis e as ações correspondentes, os direitos pessoais de caráter patrimonial e as respectivas ações.

Destarte, as aquisições de quaisquer bens suscetíveis de compra e venda ou de outro negócio jurídico de que possa resultar aquisição de propriedade, desde que sejam destinados à revenda, geram o direito à dedução das contribuições devidas sobre as receitas do período em que ocorrer a aquisição, não se limitando tal direito às aquisições de mercadorias segundo o conceito estrito da antiga lei comercial.

Diga-se que quanto as isto as mencionadas instruções normativas da Secretaria da Receita Federal não contêm qualquer disposição que colida com o aqui afirmado.

A segunda observação sobre a dedução referente a bens adquiridos para revenda é que ela deve ser calculada sobre o valor desses bens, dado que o parágrafo 1º, inciso I, do art. 3º das Leis n. 10.637 e 10.833 alude a “valor ... *dos itens mencionados nos incisos...*” (grifo apostro).

Sabe-se que “valor” dos bens não corresponde necessariamente ao preço de aquisição dos mesmos, podendo englobar não somente o preço propriamente dito, mas também outros gastos incorridos para a aquisição, como, por exemplo, o frete e o seguro até o estabelecimento do adquirente, quando pagos por este a terceiros, ou as embalagens especiais cobradas fora do preço pelo vendedor ou compradas perante terceiros.

Registre-se que a Instrução Normativa SRF n. 404/04 considera que o IPI recuperável na respectiva escrita não integra o valor dos bens adquiridos, mas o ICMS sim, e estende esta regra para os bens destinados à revenda e para os insumos (parágrafo 3º do art. 8º).

V – ALGUNS ASPECTOS ESPECÍFICOS RELATIVOS ÀS RECEITAS – TITULARIDADE, DEFINITIVIDADE E INCONDICIONALIDADE

Tendo em vista que o patrimônio é constituído apenas por direitos e por obrigações de uma mesma pessoa, conforme exposto no capítulo II, decorrem duas consequências inelutáveis a serem abordadas neste segmento do presente estudo, a saber: (1) somente são receitas os ingressos ou entradas derivados de relações jurídicas que atribuem a essa determinada pessoa, titular desse determinado patrimônio, os direitos cujos elementos e características se conformem com a definição dada no referido capítulo II; e (2) somente são receitas os ingressos ou entradas nesse patrimônio que sejam derivados de relações jurídicas que tenham sido completadas para atribuir em definitivo e incondicionalmente os direitos cujos elementos e características se conformem com a definição dada naquele capítulo.

Vejamos cada uma delas em separado, embora ambas tenham o mesmo pressuposto jurídico.

TITULARIDADE

Como dito logo acima, somente são receitas os ingressos ou entradas derivados de relações jurídicas que atribuem a uma determinada pessoa, titular do patrimônio onde ocorreu o ingresso ou entrada, direitos cujos elementos e características se conformem com a definição dada no referido capítulo II.

Não há qualquer dificuldade em se compreender que somente podem entrar no patrimônio receitas que pertençam ao titular desse patrimônio, eis que é ele o elo de comunicação entre todas as relações jurídicas que o compõem.

Vimos no capítulo II que as inúmeras relações jurídicas componentes de um patrimônio somente se unem pelo fato de que em todas elas uma mesma pessoa participa como titular dos direitos por elas atribuídos ou como devedora das obrigações delas derivadas. Vimos que sem essa pessoa essas relações jurídicas não teriam qualquer vínculo entre si, eis que não estão ligadas por qualquer elo natural ou físico (caso em que as coisas

constituem universalidades de fato) ou por qualquer outro elo jurídico (necessário a que relações jurídicas constituam universalidades jurídicas).

Vimos que este aspecto essencial e originador da universalidade jurídica denominada patrimônio estava prevista no art. 57 do Código Civil de 1916, com as explicações doutrinárias para as suas concisas palavras, e que hoje está mais explicitado no art. 91 do código em vigor, segundo o qual *“constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico”* (grifo aposto para destacar o objeto das assertivas acima).

Portanto, todas as receitas – derivadas que são de relações jurídicas – atribuem a uma pessoa um direito dotado de valor econômico e que vai participar do complexo de relações jurídicas formadoras da universalidade jurídica que se constitui no patrimônio dessa pessoa.

Uma breve revisão dos conceitos doutrinários aludidos no capítulo II demonstrará como tudo se ajusta a estas afirmações, porque toda receita é um tipo de ingresso ou entrada no patrimônio da pessoa, para se integrar a ele sem reserva, condição ou compromisso no respectivo passivo, acrescentando-o como elemento novo e positivo, passando a pertencer ao titular desse patrimônio com sentido de permanência, remunerando a sua atividade, exprimindo a sua capacidade contributiva e modificando o seu patrimônio para incrementá-lo.

Em consequência, é sempre necessário distinguir receitas de outros ingressos ou entradas que não apresentem estas qualidades, tais como:

- os ingressos de reembolsos de despesas de terceiros, que tenham sido adiantadas pela pessoa jurídica e que apenas vêm repor ao seu patrimônio os recursos financeiros com os quais aquelas despesas foram pagas, como por exemplo a devolução, por um cliente, de custas judiciais que uma sociedade de advogados já tenha pago por sua conta;

- os ingressos de proventos de recursos financeiros necessários ao pagamento de despesas de terceiros pela pessoa jurídica e que, por isso, não devem se integrar ao respectivo patrimônio, como por exemplo o dinheiro recebido de um cliente por uma sociedade de advogados para o posterior pagamento de custas judiciais desse cliente;

- os ingressos de receitas que pertencem a terceiros e que simplesmente transitam financeiramente pela pessoa jurídica por razões legais ou contratuais associadas a sistemas operacionais, a propósito do que há três bons exemplos: (1) os ingressos recebidos por uma empresa líder de consórcio de vendas ou serviços, mas destinados a outras consorciadas que tenham efetivamente realizado as prestações cujas remunerações lhes são pagas através da líder, sendo aquelas consorciadas as verdadeiras titulares das correspondentes receitas; (2) os ingressos em uma pessoa jurídica administradora de consórcio de compra de bens para formação dos fundos dos grupos de consorciados; (3) os ingressos entrados numa empresa de telefonia, pagos por pessoas do seu território de atuação, mas destinados ao pagamento de serviços prestados a essas pessoas por outras empresas de telefonia em outras áreas, as quais são efetivamente as titulares das receitas por elas geradas (casos de “roam”, DDD, DDI).

Convém deixar claro que o tratamento devido a esses ingressos ou entradas independe de norma expressa, pois o fenômeno que ocorre é o da não-incidência, eis que eles não se constituem em receitas, e o campo de incidência das contribuições é formado somente por receitas (de faturamento ou não).

Em outras palavras, a não-incidência decorre de mandamento negativo contido na própria norma constitucional de incidência, e prescinde de declaração positiva expressa em qualquer nível legislativo.²²

Pela mesma razão, também é equivocado pensar que a exclusão desses ingressos ou entradas constitui-se em exclusão ou dedução da receita bruta tributável, isto é, da base de cálculo, e que dependeria, como ocorre com outros valores expressos nas leis ordinárias, de norma permissiva da exclusão ou dedução. Efetivamente não é assim, pois os valores que dependem de norma permissiva de exclusão ou dedução são valores integrantes da receita bruta, os quais, para não sofrerem a tributação, precisam ser diminuídos dela.

22

A desnecessidade de norma expressa para a não-incidência é ponto pacífico, reconhecido, por exemplo, no acórdão n. CSRP/01-0422, de 16.3.1984, da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Por isso, dispositivos legais que a declarem, como o art. 1º, parágrafo 3º, inciso I, da Lei n. 10.833, são meramente explicativos, sem verdadeira função normativa. No caso desse dispositivo, nota-se este caráter até por ele abranger também outras hipóteses que excluem o crédito tributário.

Ao contrário, os ingressos ou entradas aqui em análise são valores que não chegam a entrar na base de cálculo, pois, não sendo receitas, “ab initio” já não a compõem, motivo pelo qual não precisam – e nem podem – ser excluídos daquela base.

Estes são os fundamentos do presente tema, necessários à sua compreensão nos limites deste trabalho, mas outros aspectos complementares são interessantes e podem ser aditados.²³

DEFINITIVIDADE E INCONDICIONALIDADE DAS RECEITAS

Como dito na abertura deste capítulo, somente são receitas os ingressos ou entradas no patrimônio de uma pessoa que sejam derivados de relações jurídicas dessa pessoa e que tenham sido completadas para atribuir em definitivo e incondicionalmente, os direitos cujos elementos e características se conformem com a definição dada no capítulo II retro.

Isto é assim por uma elementar razão segundo a qual ou há direitos adquiridos ou não há, de sorte que, enquanto não adquirido um direito, ele não existe e não pode estar no patrimônio de alguém. No fundo ele não existe, e, por não existir, não tem dono. Ele é menos do que “res nullius”, ele é “nullus”.

No âmbito do direito das obrigações, conhece-se a noção de expectativa de direito, que se amolda ao conceito de direito não adquirido, e que no inciso III do art. 74 da codificação civil de 1916 era chamado de “*direito futuro*”, definido como aquele “*cujas aquisições não se acabou de operar*”, em contraposição ao “*direitos atuais*”, definidos como os “*direitos completamente adquiridos*”.

Outrossim, o direito privado regula expressamente a situação de direito condicional cuja aquisição seja dependente da ocorrência de algum evento futuro e incerto, sabendo-se que, enquanto esta não se implementar, o direito ter-se-á por não adquirido.

Destarte, se o direito ainda não adquirido puder, por seus elementos e características, vir a ser uma receita, enquanto direito não adquirido é re-

ceita não adquirida, isto é, não é receita, é nada, ou é uma simples potencialidade, uma expectativa de algo a ser completado, mas cuja constituição ainda não acabou de se operar.

Por isso, somente será receita quando o direito que assim se qualifica estiver definitiva e incondicionalmente adquirido pelo titular do patrimônio ao qual ela deverá se agregar com aquelas características de ser um tipo de ingresso ou entrada no patrimônio da pessoa que o adquire, para se integrar a ele sem reserva, condição ou compromisso no respectivo passivo, acrescendo-o como elemento novo e positivo, passando a pertencer ao titular desse patrimônio com sentido de permanência, remunerando a sua atividade, exprimindo a sua capacidade contributiva e modificando o seu patrimônio para incrementá-lo.

A definitividade e incondicionalidade da aquisição dos direitos depende da disciplina jurídica de cada relação jurídica, a qual promana das disposições legais e/ou contratuais que lhe forem aplicáveis, assim como promana da existência dos fatos descritos e contemplados nessas normas.

Destarte, elas podem ser cláusulas condicionais suspensivas propriamente ditas ou quaisquer situações em que os respectivos direitos sejam suscetíveis da influência de eventos futuros e incertos.

Uma hipótese comum na vida empresarial é a que envolve variações cambiais ativas, a cujo direito somente faz jus a parte de um contrato após o encerramento do período contratual de apuração da obrigação, ou seja, quando a eventual modificação na taxa cambial for apurada como valor existente em caráter definitivo e imutável.²⁴

²³ A este respeito, de minha autoria, menciono o texto já citado, intitulado “A problemática das receitas de terceiros perante as bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS”, e publicado no livro “Direito Tributário Atual”, vol. 17, 2003, co-edição do Instituto Brasileiro de Direito Tributário e da Editora Dialética, p. 65.

²⁴ Isto segundo a regra geral do regime de competência, e caso não tenha sido feita a opção pelo regime de caixa, conforme permite o art. 30 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 24.8.2001, “in verbis”: “Art. 30 - A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASSEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação. Parágrafo 1º - A opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no “caput” deste artigo, segundo o regime de competência. Parágrafo 2º - A opção prevista no parágrafo primeiro aplicar-se-á a todo o ano-calendário. Parágrafo 3º - No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendários subsequentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal”.

Também aqui, nos limites deste trabalho, é suficiente mencionar que existem outros fundamentos para esta questão, em complemento aos que são principais e que estão acima expostos em síntese.²⁵

VI - CONTABILIZAÇÃO DOS DESCONTOS DE CRÉDITOS – TRATAMENTO PERANTE O IMPOSTO DE RENDA E A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

O tema deste capítulo já extravasa o da incidência e apuração da COFINS e da contribuição ao PIS, mas a ele se relaciona por referir-se aos “créditos” admitidos no regime dito “não-cumulativo”, com vistas a ser analisada a forma de contabilização dos mesmos que atenda à sua natureza jurídica e às normas que os disciplinam, bem como o conseqüente tratamento a eles perante o lucro real tributável pelo imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro (CSL).

De início, cabe recordar que os valores devidos a título das duas contribuições não são debitados a qualquer conta de despesa, mas, sim, à conta de receita bruta para determinação da receita líquida. Isto decorre do disposto na Lei n. 6.404, art. 187, inciso I, e no Decreto-lei n. 1.598, art. 12, parágrafo 1º, os quais, embora se refiram a impostos, têm sido interpretados sem discussão como podendo abranger todo e qualquer tributo que incida sobre a receita, tais como a COFINS e a contribuição ao PIS. Neste sentido, temos inclusive manifestações da SRF, como a Instrução Normativa SRF n. 51/78, o Ato Declaratório (Normativo) CST n. 43/88 e a orientação fazendária contida na seção “Perguntas e Respostas” do “site” da SRF.

Na verdade, em geral pouco importa esta forma de contabilização, pois, por um ou por outro critério, o lucro líquido contábil, que é o ponto de partida para determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSL, fica diminuído por igual. Destarte, apenas pode haver interesse em ques-

tionar essa interpretação com vistas a determinados cálculos que levam em consideração o valor da receita líquida, e, que, portanto, podem ser afetados pelo débito das duas contribuições à receita bruta, como, por exemplo, os limites de dedutibilidade, perante o lucro real, de despesas de “royalties” ou de assistência técnica ou semelhantes, ou certas proporcionalizações do lucro da exploração.

Por outro lado, também é bom recordar que na prática adota-se pacificamente o sistema de excluir o ICMS do valor dos estoques, isto é, os créditos desse imposto, relativos ao ingressos de insumos e mercadorias, são contabilizados à parte do custo dos respectivos estoques, figurando a débito de uma conta de ativo circulante (ICMS a recuperar). Neste sentido manifestaram-se inclusive a Instrução Normativa SRF n. 51/78, e, antes dela, o Parecer Normativo CST n. 70/72 (o qual preconizava uma metodologia contábil diferente, mas com o mesmo resultado).

Sabe-se, também, que o IPI segue idêntico procedimento contábil, embora por outras razões que aqui podem ser sintetizadas na afirmação de que esse imposto é considerado dissociado dos preços de aquisição e de venda, sendo debitado nas respectivas notas fiscais em adição a estes, de tal modo que as contas de controle de créditos e débitos do mesmo não integram nem os custos de aquisições nem as receitas brutas de vendas.

Contudo, não se pode dar o mesmo tratamento aos valores de “créditos” descontáveis da COFINS e da contribuição ao PIS, primeiramente porque eles têm um regime jurídico próprio e diverso, conforme explicado nos capítulos III e IV acima.

Em síntese, eles são descontos praticados no ato da determinação dos valores finais devidos em cada período de apuração, sendo que, antes desse momento, não existe direito definitivamente adquirido ao desconto, pois ele está condicionado ao evento futuro e incerto de haver débito de contribuição a pagar, suficiente para absorver os valores descontáveis.²⁶

25

Sobre este assunto, de minha autoria, vide os trabalhos citados na nota (8) retro, e mais o trabalho elaborado para o 8º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário, intitulado “Variações cambiais nas bases de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS”, o qual foi publicado no livro editado para aquele evento e republicado no “Repertório IOB de Jurisprudência” n. 24/99, páginas 704 e seguintes.

26

Neste sentido, está de acordo com a sistemática legal descrita a disposição do parágrafo 10 do art. 3º da Lei n. 10833, a qual reconhece que o valor a ser deduzido “não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição”, disposição esta aplicável tanto à COFINS quanto à contribuição ao PIS por força do art. 15 da mesma lei.

Assim, embora os valores dos “créditos” não aproveitados num mês possam sê-lo nos meses subsequentes se nestes houver possibilidade de absorção, são direitos potenciais, condicionados, incertos e não definitivos, o que, somente por isso, não recomenda seu reconhecimento contábil para que na demonstração do patrimônio não figurem direitos ainda inexistentes (a este propósito, veja-se também o capítulo anterior).

A distinção de tratamento em relação à prática adotada para os créditos de ICMS e IPI também decorre de que para os “créditos” da COFINS e da contribuição ao PIS existe uma menor expectativa de aproveitamento do que aqueles, os quais têm várias permissões de transferência ou ressarcimento.

Destarte, os valores dos possíveis descontos desses “créditos” ainda pendentes de dedução devem ser controlados extra-contabilmente, ou contabilmente mas de modo a respeitar o princípio contábil da prudência²⁷ e a não acarretar indevida redução de custos de estoques ou de outros custos ou despesas, portanto, sem afetar o lucro líquido e o patrimônio líquido.

Portanto, na contabilidade, o que obrigatoriamente deve acontecer é o seguinte: no encerramento de cada mês (isto é, do período de apuração das contribuições a recolher), os valores das contas de COFINS e PIS a receber, líquidos dos respectivos descontos então definitivos, devem ser creditados ao passivo circulante em contrapartida a débitos à conta de receita bruta. Neste caso, não há reflexo contábil do desconto dos “créditos”.

Todavia, se se quiser demonstrar analiticamente a efetivação dos descontos, credita-se o valor total (antes dos “créditos”) de cada contribuição ao passivo circulante (COFINS e PIS a recolher) em contrapartida de débitos à receita bruta, e debita-se o desconto dos “créditos” àquelas contas do passivo circulante, a crédito da receita bruta, resultando no mesmo valor líquido decorrente do procedimento anterior.

Embora, pelas razões acima expostas, os valores dos “créditos” ainda não definitivos possam e devam ser controlados fora da contabilidade, nada

impede que haja um controle contábil dos mesmos, desde que sem afetar o resultado e o patrimônio líquido. Se este for o caso, devem eles ser debitados à contas de ativo circulante (COFINS e PIS a recuperar), a crédito de contas do passivo circulante com os mesmos títulos, ou de uma subconta retificadora de cada uma das próprias contas do ativo circulante, ou seja, em qualquer dessas hipóteses procedendo-se a um lançamento do tipo compensação, que não afeta o resultado nem altera o patrimônio.

Ainda neste caso, à medida em que ocorrerem as deduções dos “créditos” ao final de cada mês, juntamente com os lançamentos acima referidos deve-se creditar as contas de COFINS e PIS a recuperar e debitar as suas subcontas ou as respectivas contas do passivo.

Vale esclarecer que recebem o mesmo tratamento as importâncias relativas às contribuições sobre importação de bens e serviços que gerem direito à dedução perante a COFINS e a contribuição ao PIS incidentes sobre receitas, nos termos do art. 15 da Lei n. 10.865.

Excepcionam-se da condição de “créditos” potenciais, condicionados, incertos e não definitivos, e, portanto, de tudo quanto foi dito acima, apenas os “créditos” relativos à exportações de mercadorias, serviços à pessoas residentes no exterior cujo pagamento represente ingresso de divisas e vendas à empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação (Lei n. 10.637, art. 5º; Lei n. 10.833, art. 6º).

De acordo com a lei, os “créditos” correspondentes a essas situações podem ser deduzidos das contribuições incidentes sobre outras receitas do mês ou de meses posteriores, ou podem ser compensados com débitos do próprio contribuinte, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela SRF, ou ainda, após o trimestre-calendário, não tendo sido possível qualquer dessas formas de aproveitamento dos “créditos”, podem eles ser objeto de ressarcimento em dinheiro.

Esses “créditos” são apenas os relacionados a custos, despesas e encargos vinculados às receitas das referidas operações (exportações e outras), e devem ser apurados por meio de sistema de contabilidade de custo integral e coordenada com o restante da escrituração, ou por rateio proporcional, neste caso aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a

27 Os princípios contábeis geralmente aceitos, ou princípios fundamentais de contabilidade, estão juridicizados pelo art. 177 da Lei n. 6404.

todas as receitas a relação percentual entre a receita bruta total e as das referidas operações, adotando-se um destes critérios consistentemente durante todo o ano-calendário.

Por força desse regime, esses “créditos” são efetivos, incondicionados e definitivos, isto é, são líquidos e certos, o que requer um tratamento contábil diverso do acima explicado e aplicável ao “créditos” simplesmente potenciais.

É preciso apontar que no caso dos “créditos” líquidos e certos (exportações e outras), eles têm natureza jurídica de subvenções correntes, independentemente de estas serem pagas por desconto do valor da COFINS ou da contribuição ao PIS a recolher, por compensação com outros tributos ou por ressarcimento em dinheiro, havendo para eles plena similitude com outros créditos a título de incentivos fiscais às exportações, em relação aos quais esta natureza jurídica já foi amplamente reconhecida.²⁸

As subvenções correntes são creditadas à receita por decorrência, a contrário senso, do disposto no art. 182, parágrafo 1º, letra “d” da Lei n. 6404, e, segundo as leis ordinárias aplicáveis, são tributáveis pelo IRPJ e pela CSL, mas não o são pelas contribuições sociais exatamente por não serem receitas, segundo o conceito exposto no capítulo II.

Outrossim, o crédito dos valores das mesmas à conta de receita integrante do lucro líquido não as transmuda em receitas, pois não é o lançamento contábil que atribui natureza jurídica a este ou àquele valor (conforme detalhes também constantes do capítulo II), e se explica para os fins da Lei n. 6404, assim como do IRPJ e da CSL, porque eles subvencionam o custeio de operações, cujo custeio consta a débito do lucro líquido e deve ser anulado²⁹ para que não haja distorção na demonstração do resultado, o que, evidentemente, somente pode ser alcançado através de crédito feito à conta de receita idênticamente no lucro líquido.

²⁸ Em situações semelhantes de outros incentivos fiscais às exportações, essa natureza jurídica já foi reconhecida em diversas ocasiões, como por exemplo: José Souto Maior Borges, “Subvenção Financeira, Isenção e Deduções Tributárias”, in “Revista de Direito Público” n. 41-42, p. 43; Celso Antonio Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba, “Subvenções: Natureza Jurídica. Não se confundem com Isenções. Irretroatividade da Lei”, in “Revista de Direito Público” n. 20, p. 85; Advocacia Geral da União, Parecer n. ACU-SF-01/98, além de outras manifestações.

²⁹ Anulado no limite em que os custos e despesas são pagos através da subvenção, e não com recursos do próprio patrimônio.

Os seus valores, contudo, não devem ser incluídos nas bases de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS, primeiramente porque se enquadraram na condição de “não receitas” aludida no capítulo II retro, e, além disso, face ao disposto sistematicamente no parágrafo 10 do art. 3º da Lei n. 10833, ou seja, que os “créditos” não integram a receita bruta, servindo tão-somente para a dedução dos valores a recolher.

O procedimento contábil para esses “créditos” líquidos e certos relacionados à exportações (e outras que recebem o mesmo tratamento) pode ser o seguinte:

- sem prejuízo dos lançamentos acima referidos, relativos a COFINS e PIS a recolher sobre outras receitas, debitar o valor integral dos créditos líquidos e certos à contas de ativo circulante (COFINS/exportação a recuperar, e PIS/exportação a recuperar), a crédito de contas de receita;
- destacar, em contas próprias de receita, (1) as receitas tributáveis pelas duas contribuições e (2) as receitas de exportação e outras que são isentas delas e que geram os créditos líquidos e certos, cuja receita bruta, portanto, restará sem a dedução dessas contribuições;
- creditar ao passivo circulante o valor das contribuições a recolher sobre outras receitas, em contrapartida a débitos às respectivas contas de receita bruta (por um dos critérios – líquido ou analítico – acima exposto), cujas contas, portanto, terão seus valores líquidos deduzidos das respectivas contribuições;
- se os créditos líquidos e certos forem utilizados para diminuir ou eliminar os recolhimentos das contribuições no próprio mês em que foram gerados ou após, debitar os respectivos valores às contas de COFINS e PIS a recolher, a crédito das contas de COFINS/exportação a recuperar e PIS/exportação a recuperar, até o limite dos seus saldos que forem utilizados;
- na hipótese de utilização dos créditos líquidos e certos para compensação com outros tributos, debitar os valores da compensação às contas a pagar no passivo circulante, relativas a esses outros tributos, tendo por contrapartidas créditos às contas de COFINS/exportação a recuperar e PIS/exportação a recuperar no ativo circulante;

- na hipótese de ressarcimento em dinheiro, debitar banco a crédito de COFINS/exportação a recuperar e PIS/exportação a recuperar no ativo circulante.

Para encerrar, cabe mais uma alusão ao já mencionado parágrafo 10 do art. 3º da Lei n. 10833, segundo o qual o valor a ser deduzido (quer dizer, dos "créditos" de PIS e COFINS) "*não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição*", disposição esta que guarda perfeita sintonia com a sistemática legal dos referidos "créditos".

Na verdade, eles não são receitas em hipótese alguma, sejam ou não "créditos" relacionados a receitas de exportação (ou equivalentes). Quando não são relacionados a estas, não têm qualquer trânsito contábil a crédito de receita, como explicado acima, e amoldam-se inteiramente à literalidade dessa disposição legal. Mas quando se relacionam às referidas operações e passam a ser definitivos, líquidos e certos em razão delas, devem transitar por conta de receita para atender exigências das leis societárias, do IRPJ e da CSL, embora conservem a sua condição jurídica de não receita e, por isso, não se sujeitem à COFINS e à contribuição ao PIS, caso em que não se acomodam à letra do parágrafo 10, mas, sim, ao seu conteúdo substancial.

BIBLIOGRAFIA

- APOCALYPSE, Sidney Saraiva, "Revista Dialética de Direito Tributário", n. 48, p. 172.
- BALEFERO, Alkomar, "Uma Introdução à Ciência das Finanças", Editora Forense, 5ª ed., p. 130.
- BARRETO, Aires Ferdinando, "Revista Dialética de Direito Tributário" n. 5, p. 85.
- BORGES, José Souto Maior, "Subvenção Financeira, Isenção e Deduções Tributárias", "Revista de Direito Público" n. 41-42, p. 43.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos, "Repertório IOB de Jurisprudência" n. 23/99, p. 667.

_____, "Revista Dialética de Direito Tributário" n. 5, p. 16.

GRECO, Marco Aurélio, "Revista Dialética de Direito Tributário" n. 50, p. 129 e p. 131.

MACHADO, Brandão, "Estudos sobre o Imposto de Renda (Em Homagem a Henry Tilbery)", Editora Resenha Tributária, julho de 1994, p. 114.

MAXMILLIANO, Carlos, "Hermenêutica e Aplicação do Direito", Livraria Freitas Bastos, 3ª ed., p. 140.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de, e ATALIBA, Geraldo, "Subvenções. Natureza Jurídica. Não se Confundem com Isenções. Irretroatividade da Lei. Direito Adquirido", "Revista de Direito Público" n. 20, p. 85.

MONTEIRO, Washington de Barros, "Curso de Direito Civil - Parte Geral", Editora Saraiva, 25ª ed., p. 147.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, "Conceito de receita como hipótese de incidência das contribuições para a seguridade social (para efeitos da COFINS e da contribuição ao PIS)", livro do 9º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário, "Grandes Temas Tributários da Atualidade - 2000", IOB, p. 39.

_____, "PIS/COFINS: incidência ou não sobre créditos fiscais (créditos-prêmio e outros) e respectivas cessões", livro do 10º Simpósio IOB de Direito Tributário, "Grandes Temas Tributários da Atualidade - 2001", IOB, p. 29; e "Repertório IOB de Jurisprudência" n. 1/01, p. 43.

_____, "A problemática das receitas de terceiros perante as bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS", "Direito Tributário Atual", vol. 17, 2003, co-edição do Instituto Brasileiro de Direito Tributário e da Editora Dialética, p. 65.

_____, "Variações cambiais nas bases de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS", livro do 8º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário, "Grandes Temas Tributários da Atualidade", 1999, IOB, e "Repertório IOB de Jurisprudência" n. 24/99, p. 704.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões, "Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia", Editora Forense, 5ª ed., p. 455.

PEREIRA, Caio Mário da Silva, “Instituições de Direito Civil”, Editora Forense, vol. 1, 9ª ed., p. 295.

RODRIGUES, Silvio. “Direito Civil – Parte Geral”, Max Limonad, 2ª ed., vol. 1, p. 121 e 122.

UNIÃO, Advocacia Geral da, Parecer n. AGU-SF-01/98.

DICIONÁRIOS

“Collins English Learner’s Dictionary”, 1977, p. 265

“Dicionário de Termos de Negócios”, de Manoel Orlando de Morais Pinho, co-edição da Price Waterhouse e da Editora Atlas, 1995, p. 96 e 252.

“Novo Aurélio – Século XXI”, Editora Nova Fronteira, p. 1120.

“Novo Michaelis – Dicionário Ilustrado”, Edições Melhoramentos, 15ª ed., vol. 1, p. 531.

“The New Merriam-Webster Pocket Dictionary”, 1971, p. 261.

“Webster’s – Dicionário Inglês-Português - Atualizado”, Antônio Houaiss, Ed. Record, p. 410.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DO PIS/PASEP E DA COFINS NÃO-CUMULATIVAS: INCIDÊNCIA E APURAÇÃO¹

Petro Ancelaz

Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, Delegado da Receita Federal de Julgamento de Santa Maria-RS, Mestre em Integração Latino-Americana, Professor da Escola Superior de Administração Fazendária - Brasília (DF), Professor da Universidade Federal de Santa Maria-RS, Professor do Centro Universitário Franciscano-RS, Professor da Fundação Getúlio Vargas - RJ, Supervisor Técnico e Normalizador de atos legais da Coordenação Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal.

1. INTRODUÇÃO AO TEMA

A Constituição Federal de 1988 caracteriza as contribuições sociais como tributos, em razão de sua natureza (receitas derivadas e compulsórias), e estabeleceu que a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Determinou a Constituição, no *caput* do art. 195, redação original, que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e das contribuições sociais, (I) dos empregadores, (II) dos trabalhadores e (III) das provenientes das loterias. Posteriormente, com a mesma finalidade, foi instituída a contribuição social, por intermédio da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, (IV) do importador de bens ou serviços do exterior, ou a quem a lei equiparar.

No que se refere aos empregadores, a Constituição, desde logo e no mesmo caput, atribuiu ao legislador ordinário competência para criar e cobrar, concomitantemente, quatro contribuições sociais distintas, cada qual com campo material específico, a saber:

- a. Contribuição social sobre a folha de salários;
- b. Contribuição social sobre o faturamento;
- c. Contribuição social sobre o lucro; e
- d. Contribuição social do importador de bens e serviços.

¹ Artigo elaborado de acordo com a legislação vigente até 26/07/04.