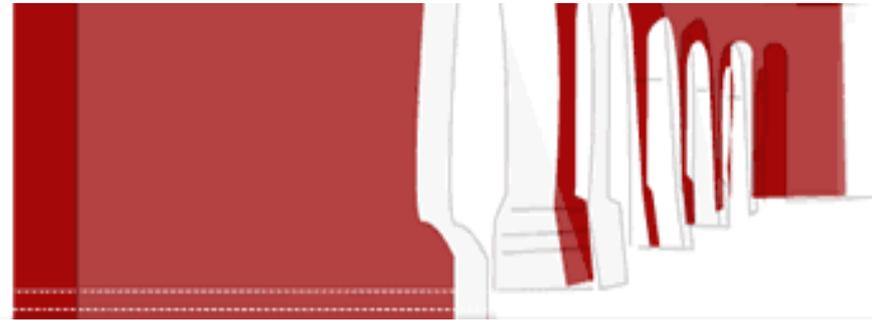




Faculdade de Direito
Universidade de São Paulo



PROFESSOR ASSOCIADO PAULO AYRES BARRETO

Disciplina: TRIBUTOS FEDERAIS (DEF0512)

**PIS E COFINS. OUTRAS CONTRIBUIÇÕES. CONTRIBUIÇÕES
ESPECIAIS. CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO
ECONÔMICO. CONTRIBUIÇÕES RESIDUAIS.**

01/06/2015

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – PERFIL CONSTITUCIONAL

Art. 195. A **seguridade social será financiada por toda a sociedade**, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, **e das seguintes contribuições sociais:**

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

- a) a *folha de salários* e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a *receita* ou o *faturamento*;
- c) o *lucro*;

II - do *trabalhador* e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

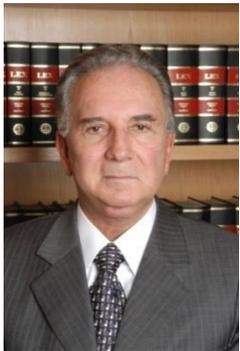
III - sobre a receita de *concursos de prognósticos*.

IV - do *importador* de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

PIS E COFINS – PERFIL CONSTITUCIONAL

Redação original da Constituição Federal de 1988:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o **faturamento** e o lucro (...);



PAULO DE BARROS
CARVALHO
Professor Emérito da USP e
da PUC/SP

*“(...) **faturamento** é signo que representa o ingresso público de recursos externos, provenientes de operações de vendas a prazo ou à vista, produtos ou serviços, tanto no mercado interno como no exterior. A fatura aparece como registro documental que expressa a quantificação de negócios jurídicos realizados pelo contribuinte, ao passo que o faturamento, enquanto valor final das atividades praticadas registradas em fatura, equivale exatamente ao resultado de tais negócios. Fatura é documento; faturamento é atividade que se exprime em valores pecuniários”.*

PIS E COFINS – PERFIL CONSTITUCIONAL

Lei nº 9.718/98

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**.

§ 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



PAULO DE BARROS
CARVALHO

*“**Receita** é a **entrada** que, integrando-se ao patrimônio **sem quaisquer reservas ou condições**, vem acrescer seu vulto, como elemento novo positivo. (...) é o acréscimo patrimonial que **adere definitivamente** ao patrimônio da pessoa jurídica, não a integrando quaisquer entradas provisórias, representadas por importâncias que se encontrem em seu poder de forma temporária, sem pertencer-lhe em caráter definitivo”.*

- Houve alargamento da materialidade prevista na CF/88??

CONCEITO DE RECEITA

“A configuração da receita exige a presença dos seguintes atributos: (a) conteúdo material: ingressos de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica; (b) natureza do ingresso: vinculada ao exercício de atividade empresarial; (c) causa do ingresso: contraprestação em negócio jurídico que envolva a venda de mercadorias ou prestação de serviços, assim como pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos e pela remuneração de investimentos; (d) disponibilidade: pela definitividade do ingresso; e (e) mensuração instantânea e isolada em cada evento, abstraindo-se dos custos e de periodicidade para sua apuração”



JOSÉ ANTÔNIO MINATEL
Professor PUC-Campinas

PIS E COFINS – PERFIL CONSTITUCIONAL

Redação atual da Constituição Federal de 1988:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

b) a receita ou o faturamento; (**Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998**)

QUESTÃO
INTERTEMPORAL



Alteração posterior de norma superior pode tornar válida a norma originalmente inválida?



HUMBERTO ÁVILA
Professor Titular USP

- A invalidade não se altera com a modificação da EC 20/98: inexistente no Brasil a constitucionalidade superveniente
- *“Todas as leis uma vez incompatíveis com a Constituição voltariam a ser constitucionais pela modificação futura da Constituição”*

PIS E COFINS – QUESTÃO INTERTEMPORAL (TESE DO FISCO)

Lei 9.718/98



Publicação: **28/08/1998**

Produção de efeitos: **01/02/1999**

Tese do Fisco e do TRF-1: como a eficácia se iniciou em 01/02/1999, não haveria vício, pois a EC 20 é de **16/12/1998**

CRÍTICA DO PROF. HUMBERTO ÁVILA

Apenas se verifica o plano da eficácia se superados os planos da existência e da validade – *ex.*: estudante que tenta alterar nota porque, depois da prova, passou a saber mais da matéria.

PIS E COFINS – CONCEITO DE FATURAMENTO



DECISÃO: (1) O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. (2) A norma do art. 110 CTN ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos de direito privado. (3) É **inconstitucional** o § 1º do art. 3 da Lei 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta [da LC nº 70/91 – COFINS e da LC nº 7/70 – PIS] para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

- Até o advento da Lei nº 12.973, de 2014, para as contribuições, no regime cumulativo (Lei nº 9.718) o faturamento era considerado como a receita operacional do contribuinte e, no regime não-cumulativo (cujas leis são posteriores à EC nº 20/98), o faturamento era entendido como a receita bruta do contribuinte.

- A partir da Lei nº 12.973/14, o **faturamento** passa a ser a receita bruta decorrente do produto da venda de bens nas operações de conta própria; do preço da prestação de serviços em geral; do resultado auferido nas operações de conta alheia; demais receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica

NÃO-CUMULATIVIDADE – MATRIZ CONSTITUCIONAL

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

b) a receita ou o faturamento;

(...)

§ 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**. *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

- **A não-cumulatividade é mera opção legislativa ou é um imperativo constitucional?**
- **A lei ordinária é livre para escolher em quais setores as contribuições sociais sobre a receita ou o faturamento serão não-cumulativas?**

NÃO-CUMULATIVIDADE – IMPERATIVO CONSTITUCIONAL?



RICARDO MARIZ DE
OLIVEIRA
Presidente IBDT

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

“Estamos convencidos de que a não-cumulatividade das contribuições referidas no artigo 195, incisos I, b, e IV decorre de imperativo constitucional. (...) Evidentemente, há setores de atividade econômica que estão necessariamente inscritos numa cadeia de operações e etapas de produção. Neles, impõe-se a incidência das contribuições de forma não-cumulativa.”



PAULO AYRES BARRETO
Professor Associado USP

NÃO-CUMULATIVIDADE E O “POSTULADO DO LEGISLADOR COERENTE”

“Ao tratar do tema, as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 estabeleceram não só setores de atividade econômica para os quais a incidência das contribuições permaneceu cumulativa, (...) mas delimitaram os principais aspectos da aplicação do novo regime, trazendo um rol de despesas sobre as quais o contribuinte (...) faria jus ao cálculo e posterior escrituração dos créditos. Ou seja: **não tendo o constituinte determinado a forma como se daria a não cumulatividade, o legislador cuidou, ele mesmo, de dispor sobre seu regime jurídico**”.



LUÍS EDUARDO SCHOUERI
Professor Titular USP



HUMBERTO ÁVILA
Professor Titular USP

“A Constituição Federal atribui, e deve atribuir, uma **liberdade de configuração ao legislador**. Essa liberdade, no entanto, deve ser exercida sob o influxo interno das normas constitucionais, de maneira justificável e consequente. **O exercício contraditório e inconsequente do poder de tributar é incompatível com a norma fundamental da igualdade e com o princípio fundamental do Estado de Direito. O legislador é livre, desde que coerente.**”

NÃO-CUMULATIVIDADE – JUSTIFICATIVA

- Nas hipóteses em que a materialidade da contribuição seja típica de imposto, a divisão do encargo ou despesa dentro do grupo pode ser feita a partir da escolha de base de cálculo que, a um só tempo, atenda ao princípio da capacidade contributiva e reflita de forma mais adequada de partilhar a despesa (equidade);
- A obtenção da receita é signo presuntivo de riqueza, mas sua utilização pode gerar distorções (pois trata quatro realidades econômicas distintas de uma mesma forma, ou seja, empresas que possuem (i) alta receita e alta lucratividade; (ii) alta receita e reduzida lucratividade; (iii) reduzida receita e alta lucratividade; e (iv) reduzida receita e reduzida lucratividade);
- A incidência não-cumulativa é uma forma de minorar essas distorções.

NÃO-CUMULATIVIDADE – HISTÓRICO

- **Lei nº 9.718/98:** não havia providências contra a incidência cumulativa das contribuições, o que foi combatido pela classe empresarial;
- **Projeto LC nº 104/01,** pretendia alterar o fato gerador do Imposto de Renda para a “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de receita ou rendimento”. Foi rechaçado pelo Congresso Nacional.
- **Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03:** Instituiu a não-cumulatividade para a Contribuição ao PIS e para a COFINS, **MAS:**
 - **Aumentaram-se as alíquotas do PIS (de 0,65% para 1,65%) e da COFINS (de 3% para 7,6%);**
 - **Vinculação da sistemática não-cumulativa para as empresas que apuram seu Imposto sobre a Renda na sistemática do lucro real;**
- **Edição da EC nº 42/03:** introdução do § 12 ao art. 195, da CF/88.

NÃO-CUMULATIVIDADE – ESPÉCIES POSSÍVEIS

- **MÉTODO DIRETO SUBTRATIVO**

(ou método de subtração base sobre base)

O contribuinte promove a aplicação da alíquota do tributo sobre a diferença entre as entradas e saídas;

- **MÉTODO DIRETO ADITIVO**

Aplica-se a alíquota tributária sobre o valor agregado;

- **MÉTODO INDIRETO SUBTRATIVO**

Calcula-se a diferença entre a alíquota aplicada sobre as saídas e aquela correspondente às entradas;

- **MÉTODO INDIRETO ADITIVO**

O tributo é calculado mediante a somatória da aplicação da alíquota para cada um dos elementos componentes do valor agregado pelo contribuinte;

- **MÉTODO DE SUBTRAÇÃO DE IMPOSTO SOBRE IMPOSTO**

(ou tributo sobre tributo)

A apuração se dá mediante a subtração do tributo devido nas etapas anteriores.

NÃO-CUMULATIVIDADE – IPI/ICMS X CONTRIBUIÇÕES

- **OPÇÃO DO LEGISLADOR CONSTITUINTE PARA OS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO (IPI E ICMS):**

Método de subtração de imposto sobre imposto (ou tributo sobre tributo), pelo qual a apuração se dá pela compensação entre débito do imposto, com o crédito do tributo devido na etapa anterior.

- **OPÇÃO DO LEGISLADOR ORDINÁRIO PARA AS CONTRIBUIÇÕES (PIS E COFINS):**

Não enquadramento, de forma perfeita, da contribuição ao PIS e a COFINS em apenas um dos métodos: optou pelo denominado sistema “base sobre base”, conquanto agregue em sua sistemática de apuração algumas características do sistema imposto sobre imposto.

NÃO-CUMULATIVIDADE NAS CONTRIBUIÇÕES – CONDIÇÕES

- ✓ Sujeição à tributação: a legislação da contribuição ao PIS e a COFINS **não permite** que sejam tomados créditos oriundos de fatos **não sujeitos à tributação** destas contribuições (ex: aquisições efetuadas junto à pessoas físicas);
- ✓ Exemplos de despesas que possibilitam a tomada de crédito, por expressa determinação legal:
 - energia elétrica consumida no estabelecimento;
 - aluguéis dos prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa;
- ✓ **Imprescindibilidade da despesa**: é necessário verificar se a ausência da despesa, que dá direito à crédito, ocasionaria uma redução significativa na receita auferida pela empresa

NÃO-CUMULATIVIDADE – CONCEITO DE INSUMO

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, (...)

II - bens e serviços, utilizados como **insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, (...)

O que é “insumo”?

- A lei ordinária não define o que é “insumo”;
- **Natanael Martins** define insumos como sendo “*um conjunto de fatores necessários para que a empresa desenvolva suas atividades*”.

NÃO-CUMULATIVIDADE – CONCEITO DE INSUMO

“(…) **insumo não indica uma substância em si** (material, química, física etc.), nada, em si mesmo, pelo simples fato de existir possuir a qualidade de insumo. Ao revés, **essa qualidade resulta de um certo tipo de relação** entre aquilo que é reputado insumo (“X”) e algo (“Y”) perante o que “X” assim deve ser visto. É a **maneira** ou o **modo de utilização** do bem ou o serviço que determina a incidência da norma. Na medida em que não é a essência do objeto, mas a relação que o une a alguma outra entidade, **determinar quais bens ou serviços configuram insumo decorrerá de dois referenciais: a) aquilo a que o bem ou o serviço se relaciona; e b) o modo e as características desta relação instaurada entre ambos.**”



MARCO AURELIO
GRECO
Professor FGV

- “**insumo é um conceito relacional**”, devendo manter (i) **pertinência** com o processo produtivo; (ii) **inerência** do bem ou serviço com relação ao mesmo; (iii) **contribuir** para o processo ou produto.

NÃO-CUMULATIVIDADE – CONCEITO DE INSUMO

- O vocábulo “insumo” foi introduzido nos anos 70 pelos economistas e incorporado, pouco a pouco, pela legislação tributária.

CAMINHOS INTERPRETATIVOS PARA O CONCEITO DE “INSUMO”:

01. Analogia à legislação do IPI – Insumo, como aquilo que se agrega fisicamente à mercadoria (matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem);

02. Analogia à legislação do IRPJ – Insumo, como a soma dos custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, necessária para a geração da receita;

03. Conceito autônomo de insumo para as contribuições – Insumo, como despesas necessárias não para a geração da receita, mas para a prestação de serviços ou para a produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda pelo contribuinte.

NÃO-CUMULATIVIDADE – CONCEITO DE INSUMO

01. ANALOGIA À LEGISLAÇÃO DO IPI – ENTENDIMENTO DO FISCO

O termo “insumo” não é próprio da legislação das contribuições sociais. Como é cediço, os conceitos devem ser buscados nos seus campos específicos onde foram originalmente criados, mormente quando não há outro espaço onde procurá-los, como é o caso que se cuida. Por outro lado, o termo insumo sempre foi utilizado para definir a amplitude dos denominados créditos básicos na aplicação da não-cumulatividade no âmbito do IPI, que sabidamente tem como materialidade de incidência a realização de operações com produtos industrializados. (...) o conceito de insumo já foi consagrado pelo Parecer Normativo n. 65/79, nos seguintes termos: geram direito ao crédito, além dos insumos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários “stricto sensu” e material de embalagem) quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

*“(...) o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito deste imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, **houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições**”.*

(trecho extraído do voto condutor proferido pelo Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no julgamento do processo nº 11065.101271/2006-47 - acórdão nº 9303-01.035 de 23/08/2010 – CSRF).

NÃO-CUMULATIVIDADE – CONCEITO DE INSUMO

02. ANALOGIA À LEGISLAÇÃO DO IRPJ



RICARDO MARIZ DE
OLIVEIRA
Presidente IBDT

*“(...) constituem-se **insumos** para a produção bens ou serviços não apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram 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 contribuam para a produção. (...) Todos os itens que integram o custo devem gerar deduções perante a contribuição ao PIS e a Cofins, quando incorridos perante pessoas jurídicas domiciliadas no país, (...)”.*

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

(jurisprudência minoritária)

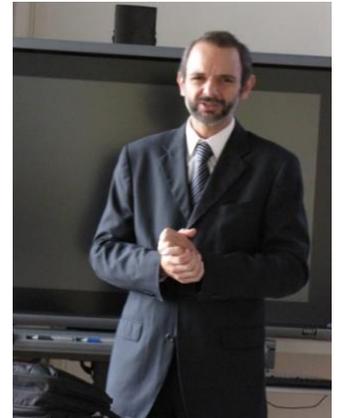
“o termo "insumo" utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação do IPI)”.

(Processo nº 11020.001952/2006-22, acórdão nº 3202-00.226 de 08/12/2010).

NÃO-CUMULATIVIDADE – CONCEITO DE INSUMO

03. CONCEITO AUTÔNOMO DE INSUMO PARA AS CONTRIBUIÇÕES

*“Ora, o texto legal explicita que os bens devem ser utilizados como insumos **na produção ou prestação de serviços**, ou seja, devem ser **afetos àquela produção ou aos serviços prestados**. Que as despesas de propaganda serão consideradas necessárias, e contribuirão à geração de receitas, não há dúvida, mas não contribuem com a produção do bem [destinado à venda]. Por outro lado, as despesas com publicidade em uma empresa destinada à produção de eventos **não são só necessários, mas também essenciais à atividade**”.*



LUÍS EDUARDO SCHOUERI
Professor Titular USP

NÃO-CUMULATIVIDADE – CONCEITO DE INSUMO



CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

(ENTENDIMENTO ATUAL)

“A jurisprudência deste Conselho vem pacificando serem insumos, de modo a ensejar o direito ao creditamento nos regimes não cumulativos de PIS e COFINS aqueles bens ou serviços utilizados direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços) – e.g. acórdão n° 3803-003.749. Destaque-se, nessa linha, o acórdão n° 3403-003.378, proferido em relação à Recorrente na sessão de 11 de novembro de 2014, em que restou consignada a necessidade de se analisar a adequação ao conceito de insumo das rubricas questionadas no presente contencioso, já destacando que não se identifica com a legislação do IPI (como pareceu entender o fisco ao efetuar as glosas) nem com o a do IR (como parece desejar a recorrente)”

NÃO-CUMULATIVIDADE – CONCEITO DE INSUMO



- **REsp 1246317/MG, Rel. Min. MAURO CAMPBELL (19/05/2015)**

“(...) a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. (...) Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

NÃO-CUMULATIVIDADE – CONCEITO DE INSUMO



- **Recurso Especial nº 1.221.170/PR** – analisará o conceito de insumo sob a sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC)
- Ainda não foi proferido nenhum voto.

NÃO-CUMULATIVIDADE – CONCEITO DE INSUMO



Repercussão Geral reconhecida no RE nº 841.979/PE

A recorrente sustenta preliminar de repercussão geral e, no mérito, discute-se eventual ofensa ao artigo 195, I, “b”, e § 12, da Constituição da República, que conferiu status constitucional à não-cumulatividade do PIS e da COFINS e que, segundo a recorrente, restou restringido em razão da regulamentação infraconstitucional pertinente (...). **A questão constitucional posta à apreciação deste Supremo Tribunal Federal cinge-se à definição, pela Suprema Corte, do núcleo fundamental do princípio da não-cumulatividade quanto à tributação sobre a receita**, já que com relação aos impostos indiretos (IPI e ICMS) a Corte vem assentado rica jurisprudência. Nesta senda, as restrições previstas nas referidas leis, a limitar o conceito de insumo na tributação sobre a receita, requerem a definição da amplitude do preceito previsto no §12 do art. 195 da CRFB/88.

CRÍTICAS À NÃO-CUMULATIVIDADE NAS CONTRIBUIÇÕES

- ✓ A não-cumulatividade estabelecida pelas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 **não atende às exigências constitucionais**, previstas no § 12 do artigo 195 da Constituição Federal.
- ✓ Vinculação entre regimes de tributação do imposto sobre a renda e não cumulatividade das contribuições:
 - permite a incidência de tais tributos, de forma **mais gravosa**, entre aqueles que revelam **menor capacidade contributiva**;
 - Dá ensejo a critério de rateio de custo da atividade estatal nas contribuições, de forma **não equânime**.
- ✓ As sucessivas vedações ao direito de crédito **desnaturam** o mecanismo da não cumulatividade.
- ✓ Implicam aumento velado de **carga tributária**

NÃO-CUMULATIVIDADE – SÍNTESE

O direito a crédito está vinculado à verificação de **três requisitos** essenciais, a saber:

A) a operação ou aquisição que dá ensejo ao direito de crédito está submetida à **incidência** dessas contribuições, sendo, contudo, irrelevante uma eventual compatibilidade entre o valor pago na operação anterior e o direito de crédito na operação subsequente;

B) o gasto está vinculado à geração de receita da empresa, sendo possível demonstrar a relação de **causalidade** entre ambos (gasto e receita) - todo e qualquer insumo necessário, direta ou indiretamente, à geração de receita, deveria propiciar direito a crédito.

C) Afora as situações anteriores, quando houver **determinação legal** específica.

COMPETÊNCIA RESIDUAL NAS CONTRIBUIÇÕES

Art. 195. § 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o **disposto no art. 154, I**.

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;



PAULO DE BARROS
CARVALHO

Professor Emérito da USP e
da PUC/SP

“(...) caso se pretenda instituir contribuição incidente sobre fato gerador não relacionado no artigo 153 (competência da União), é impreterível o cumprimento dos requisitos do artigo 154, I, que dispõe sobre a competência residual da União. (...) Conclui-se, portanto, que, para sua regular instituição, as contribuições residuais exigem: (i) introdução no ordenamento jurídico mediante lei complementar, (ii) caráter não-cumulativo e (iii) tipologia tributária diversa daquelas já previstas na Constituição”

COMPETÊNCIA RESIDUAL E O PACTO FEDERATIVO

- *O fato gerador ou a base de cálculo de uma contribuição residual pode ser o mesmo de um imposto municipal ou estadual?*

“Mas o art. 195, §4º. Além de exigir a edição de lei complementar, veda:

- a invasão de competências, impondo o respeito ao campo de incidência privativo de Estados e Municípios;
- a dupla ou tríplice imposição, pela coibição do bis in idem, assim como da cumulatividade.



MISABEL DERZI
Professora Titular UFMG
e FDMC



GERALDO ATALIBA
Professor USP e PUC

“Se, pois, a União, criando contribuições, adota hipótese de incidência que pertence aos Estados ou Municípios, comete seu legislador inconstitucionalidade, por invasão de competência (Amílcar Falcão, Aliomar Baleeiro). (...) tal interpretação implicaria afirmar: a) que as competência tributárias não são exclusivas; b) que a repartição de competências não é rígida e que c) contribuição não é tributo.

CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e **de interesse das categorias profissionais ou econômicas**, como **instrumento de sua atuação nas respectivas áreas**, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.



ROQUE ANTONIO
CARRAZZA
Professor Titular PUC/SP

*“(...) as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de atuação nas respectivas áreas (contribuições corporativas), **destinam-se a custear entidades (pessoas jurídicas de direito público ou privado)** que têm por escopo fiscalizar e regular o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas, bem como **representar, coletiva ou individualmente, categorias profissionais, defendendo seus interesses**”.*

CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS

- CARACTERÍSTICAS

- *Instrumento de atuação (organização, regulação e fiscalização)*
- *Rateada a parte de cada um, dentro da categoria profissional ou econômica, nas despesas ou encargos comuns;*
- *Parafiscalidade: despesas suportadas pelo delegatário da capacidade tributária ativa*

*“As leis instituidoras de contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas **elegem sujeito ativo diverso** da pessoa que a expediu, no caso a União, **atribuindo aos próprios sujeitos ativos a disponibilidade do montante arrecadado** (...).”*



PAULO AYRES BARRETO
Professor Associado USP

CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS

▪ *Necessidade de Lei Complementar?*

“(…) o **constituente foi omissso** com relação a qualquer indicação relativa a sua hipótese tributária. Entretanto, deve-se admitir que se a contribuição é de interesse de uma categoria, a hipótese tributária deve ser, necessariamente, a circunstância de se pertencer àquela. (...) também os contribuintes são óbvios. **Que dizer da base de cálculo? Pode ser a renda? Ou será caso de alíquota fixa por profissional?** São decisões que não se extraem da Constituição e que, pelo que lê no artigo 146, III, da Constituição Federal, c/c 149, **cabe à lei complementar dispor.**

(...)

Se a omissão do legislador complementar não implica, necessariamente, inconstitucionalidade, (...) **se houver lei complementar** versando sobre “normas gerais”, inclusive a definição da hipótese tributária e contribuintes, **a atuação do legislador ordinário fica jungida aos limites impostos por aquela”**



LUÍS EDUARDO SCHOUERI
Professor Titular USP

CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, **de intervenção no domínio econômico** e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como **instrumento de sua atuação nas respectivas áreas**, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.



PAULO AYRES BARRETO
Professor Associado USP

*“(...) as contribuições de intervenção no domínio econômico são tributos que se caracterizam por haver uma **ingerência da União sobre a atividade privada**, na sua condição de produtora de riquezas. (...) Não se trata de intervenção cabível para reprimir práticas coibidas pela legislação concorrencial. Contribuição interventiva, espécie do gênero tributo, **não se presta a sancionar ilicitudes**.”*

CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

- A intervenção estatal deverá observar as **diretrizes postas pela Constituição Federal** (respeito a livre iniciativa, preservação à livre concorrência e planejamento indicativo para o setor privado);
- A intervenção tem como pressuposto uma **situação de desequilíbrio** de mercado, que **não** decorra de práticas ilícitas;
- **Excepcionalidade**: sua criação seja condição para que, no tempo, haja o regular funcionamento desse mercado (a contribuição deve perdurar até que desapareçam as razões que deram ensejo à sua instituição);
- **Não** visa remunerar exercício do poder de polícia;
- **Materialidade distinta** dos impostos de competência dos Estados e dos Municípios.

CONTRIBUINTES NAS CIDEs

- A CF/88 não discriminou expressamente qual a materialidade e os contribuintes das contribuições de intervenção no domínio econômico: haveria liberdade plena ao legislador?
- É necessária que o grupo ao qual pertence o contribuinte tenha vinculação, direta ou indireta, com a intervenção estatal?



RICARDO MARIZ DE
OLIVEIRA
Presidente IBDT

“Portanto, a União pode instituir uma contribuição de intervenção no domínio econômico desde que, além de todos os demais requisitos acima elencados, faça da sua arrecadação um efetivo instrumento de custeio da sua atuação intervencionista. (...) No caso das contribuições de intervenção no domínio econômico, não há a mínima justificativa lógica ou jurídica para pessoas que nada tenham a ver com a mesma sejam chamadas a pagar por ela”.

CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO



EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. LEI Nº 10.168/2000. DESNECESSIDADE DE VINCULAÇÃO DIRETA ENTRE O CONTRIBUINTE E O BENEFÍCIO PROPORCIONADO PELAS RECEITAS ARRECADADAS. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO 16.8.2006. A jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal consolidou-se no sentido de que a Lei nº 10.168/2000 instituiu contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE). Afigura-se, pois, desnecessária a edição de lei complementar para sua criação, **assim como é prescindível, nos termos da jurisprudência desta Excelsa Corte, a existência de vinculação direta entre o contribuinte e o benefício proporcionado pelas receitas tributárias arrecadadas.** Agravo regimental conhecido e não provido.

(RE 632832 AgR, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 12/08/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-167 DIVULG 28-08-2014 PUBLIC 29-08-2014)

CIDE E A DESTINAÇÃO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO



LUÍS EDUARDO SCHOUERI
Professor Titular USP

*“Ora, se as contribuições, por mandamento constitucional, servem como instrumento de atuação da União na área da intervenção no domínio econômico, e se a **presença dessa intervenção no fato gerador não caracteriza as contribuições**, deve-se interpretar o mandamento no artigo 149 como de finalidade, i.e., **o produto da arrecadação daquelas contribuições deve servir para a intervenção no domínio econômico**”.*

- *Basta o produto da arrecadação ser direcionado a um fundo?*
- *Deve haver a efetiva utilização da totalidade do produto da arrecadação na finalidade (destinação da contribuição) ou apenas de uma parcela?*

CASO DA CIDE-ROYALTIES – CONSTITUCIONAL?

“A Lei nº 10.168/00 instituiu a contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao financiamento do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação. Entretanto, na CIDE-Royalties, o tributo é pago sem que haja qualquer atividade da União de intervenção no domínio econômico. **O que há é tão-somente a destinação dos recursos obtidos para um fundo, que poderá ser utilizado para os mais variados fins**”.

“(…) o produto de sua arrecadação é **destinado a fundo inexistente em face da Constituição Federal** (o FNDCT não foi ratificado pelo Congresso Nacional no ínterim de 2 anos após a promulgação da Constituição de 1988, consoante determinava o art. 36 do ADCT; desse modo, somente poderia ter sido reinstituído pela via da lei complementar – art. 165, §9º, II – o que inocorreu)”



SACHA CALMON
Ex-Professor Titular da
UFMG

CASO DA CIDE-COMBUSTÍVEIS – CONSTITUCIONAL?



Economia & Negócios, 25 de outubro de 2011:

“Nem metade do dinheiro arrecadado pelo governo federal com a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) foi gasto com o setor de transporte nos últimos nove anos. O tributo, incidente sobre a comercialização de combustíveis, foi criado em 2001 para financiar a infraestrutura de transportes e programas ligados ao setor. Mas a maioria dos recursos pagos pelos consumidores quando abastecem seus veículos é usada para cumprir o superávit primário do governo federal.

Dados da Confederação Nacional do Transporte (CNT) mostram que, de 2002 para cá, a União arrecadou R\$ 70 bilhões com a contribuição. Desse total, apenas R\$ 29,3 bilhões seguiram a destinação original prevista em lei. A situação está ainda pior este ano. Somente 31% dos R\$ 5,7 bilhões recolhidos até julho foram investidos em transportes.”

- Referida contribuição é inconstitucional? Se sim, a partir de quando?

CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS E OUTRAS CONTRIBUIÇÕES

“(…) a rigor, não se enquadram como contribuições de intervenção no domínio econômico nem como contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, nem como contribuições de seguridade social. São as contribuições autorizadas em artigos específicos, como é o caso dos arts. 212, §5º, e 239 da CF, que se referem à contribuição denominada salário-educação e à contribuição para o Programa de Integração Social/PIS, respectivamente”.

“Além dessas contribuições especiais, temos ainda o que poderíamos denominar contribuições anômalas, instituídas em verdadeira fraude às limitações constitucionais ao poder de tributar, como é o caso da denominada contribuição de iluminação pública (…)”



HUGO DE BRITO
MACHADO
Professor Titular UFCE

COSIP

- **Histórico:** precedentes do STF em que se afastou a cobrança da taxa de iluminação pública – Súmula nº 670: “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”;
- **Emenda Constitucional nº 39/2002:** “Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.”
- **Críticas:**
 - O gasto é voltado para toda a coletividade, e não para um grupo específico (não há nexo causal entre a finalidade e o grupo);
 - Viola a garantia individual do contribuinte de não ser alcançado por contribuição em face de dispêndio que se volta a toda coletividade.

SEMINÁRIO

A empresa XPTO é produtora de guardanapos, papel higiênico e toalhas de papel, tendo seu processo produtivo dividido entre três filiais. A unidade localizada no Estado do Tocantins (Estado A) compra celulose de produtores locais e realiza o beneficiamento da mesma, transformando-a em papel. O papel, em tonéis, é transportado para unidade localizada em Diadema, São Paulo (Estado B), onde é cortado nos formatos dos produtos finais da empresa. Por fim, o produto é transportado para a terceira filial, localizada em Osasco (Estado C), centro distribuidor do qual parte para entrega para clientes, consistentes em mercados e supermercados.

Sobre sua receita bruta oriunda da venda das mercadorias, a empresa recolhe COFINS não cumulativa, com supedâneo na Lei nº 10.833/03, cujo art. 3º, II e IX, assim dispõem:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o [art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002](#), devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da [Tipi](#); [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#) (...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Em face dessa situação, pergunta-se: pode a empresa tomar créditos sobre os valores incorridos a título de frete em relação a qual(is) da(s) seguinte(s) situações?

- a) Transporte do produto inacabado entre o estabelecimento A e o estabelecimento B;
- b) Transporte do produto acabado entre o estabelecimento B e o estabelecimento C;
- c) Transporte do produto acabado entre o estabelecimento C e os compradores.

OBRIQADO A TODOS!